

LUIZ HENRIQUE GUIMARÃES HOHMANN

A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS IMPORTAÇÕES

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira
Área de Concentração: Direito do Estado
Linha de Pesquisa: Perspectivas da Dogmática Crítica

CURITIBA
2009

TERMO DE APROVAÇÃO

LUIZ HENRIQUE GUIMARÃES HOHMANN

A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS IMPORTAÇÕES

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre, avaliado pela seguinte banca examinadora:

Orientador:

Prof. Dr. José Roberto Vieira
Membro UFPR

Prof^a. Dra. Betina Treiger Gruppenmacher
Membro UFPR

Prof. Dr. Clélio Chiesa
Membro Convidado – Universidade Dom Bosco e Uniderp

Curitiba, 15 de maio de 2009.

AGRADECIMENTOS

A todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização desta empreitada científica, ajudando-me, aconselhando-me, ou, simplesmente, apoiando-me. Sem vocês, teria sido impossível trilhar esta longa caminhada.

Em especial, a toda minha família, meus pais, Carmen Lúcia e João Percy, e minha irmã, Veridiana, pelo apoio incondicional que me confiaram. A todos os amigos e familiares que acompanharam esta pesquisa e ansiosamente aguardaram o seu desfecho.

Aos meus colegas de trabalho, companheiros diários de luta, Natanael e Marco Aurélio, que tanto sofreram com minhas ausências, e, de bom grado, auxiliaram-me com minhas responsabilidades profissionais.

Ao meu orientador, Professor Doutor José Roberto Vieira, por me transmitir sua imensa sabedoria e paciência, atendendo-me todas as ocasiões em que o procurei, sempre disposto a ajudar e a aconselhar.

A Deus.

Muito Obrigado.

RESUMO

O objetivo principal deste trabalho é construir e desenvolver a regra-matriz de incidência do ICMS sobre as importações de mercadorias e bens provenientes do exterior, examinando os critérios que lhe dão conformidade; primeiramente, tendo por base a redação originária da Constituição de 1988, e depois, as modificações introduzidas pela Emenda Constitucional nº. 33, de 11 de dezembro de 2001. Nesse contexto, a partir da leitura de obras doutrinárias e de alguns precedentes judiciais, juntamente com a interpretação sistemática dos dispositivos legais pertinentes, à luz dos princípios constitucionais, defenderemos que a Emenda Constitucional nº. 33/2001 não encontra fundamentos de validade no ordenamento jurídico brasileiro, permanecendo, assim, vigente, o ICMS sobre as importações instituído a partir da redação originária da Constituição, que incide apenas sobre importações de natureza mercantil, ou seja, realizadas por produtores, industriais ou comerciantes, no momento da entrada das mercadorias ou dos bens em seu estabelecimento, tendo como base de cálculo o valor da operação de importação.

SUMMARY

The main objective of this research is to built and develop the incidence matrix rule of ICMS on imports of goods and things, examining the elements that give its conformation, primarily, based on the original text of the Constitution of 1988, and then, on the changes introduced by Constitutional Amendment 33, December, 11th, 2001. In this context, from the reading of doctrinal works and some judicial precedents, along with the systematic interpretation of the relevant legal rules, regarding to the constitutional principles, we will defend that the Constitutional Amendment 33/2001 is not valid in the brazilian legal system, remaining, thus, into force, the ICMS on imports created from the original text of the Constitution, that reaches only commercial nature imports, in other words, materialized by producers, industrials or merchants, at the moment of the entrance of the goods or the things in its establishment, whose base of calculation is the value of the import operation.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	iii
RESUMO	iv
SUMMARY	v
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1 – PREMISSAS	3
1.1. Introdução às Premissas.....	3
1.2. A Sistemática do Direito.....	4
1.3. A Supremacia da Constituição.....	8
1.4. Sistema Constitucional Tributário.....	14
1.4.1. Considerações Gerais.....	14
1.4.2. Competências Tributárias.....	16
1.5. A Estrutura da Norma Jurídica Tributária.....	20
1.5.1 A Norma Jurídica e a Fenomenologia da Incidência.....	20
1.5.2. A Norma Jurídica Tributária.....	25
1.5.3. A Determinação da Natureza do Tributo.....	35
CAPÍTULO 2 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO	39
2.1. Introdução.....	39
2.2. Os Princípios da Capacidade Contributiva e da Seletividade.....	39
2.2.1. Princípio da Capacidade Contributiva – Linhas Gerais.....	40
2.2.2. O ICMS e os Princípios da Capacidade Contributiva e da Seletividade.....	45
2.3. O Princípio da Vedação ao Efeito de Confisco.....	49
2.4. O Princípio da Segurança Jurídica.....	54
CAPÍTULO 3 – A REGRA-MATRIZ DO ICMS SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS	60
3.1. Generalidades.....	60
3.2. Hipótese Tributária.....	62
3.2.1. Critério Material.....	62
3.2.2. Critério Temporal.....	71
3.2.3. Critério Espacial.....	77
3.3. Conseqüente Normativo.....	79
3.3.1. Critério Pessoal.....	79
3.3.1.1. Introdução.....	80
3.3.1.2. Sujeito Ativo.....	80
3.3.1.3. Sujeito Passivo.....	81
3.3.2. Critério Quantitativo.....	84
3.3.2.1. Base de Cálculo.....	84
3.3.2.2. Alíquota.....	86
3.4. O Princípio da Não-Cumulatividade.....	89
3.4.1. Sistemática e Questões Gerais.....	89
3.4.2. A Não Integração do Princípio da Não-cumulatividade nas Regras-matrizes de Incidência do ICMS.....	97
CAPÍTULO 4 – PANORAMA HISTÓRICO DO ICMS SOBRE AS IMPORTAÇÕES: GENERALIDADES E CONCEITOS FUNDAMENTAIS	99
CAPÍTULO 5 – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS IMPORTAÇÕES	106
5.1. Critério Material.....	106
5.1.1. Introdução.....	106
5.1.2. A Redação Originária da Constituição de 1988.....	106

5.1.2.1. Generalidades.....	106
5.1.2.2. O ICMS sobre as Importações como Adicional Estadual do Imposto Federal Sobre as Importações.....	111
5.1.2.3. As Importações para Uso Próprio.....	114
5.1.2.4. As espécies de importação.....	117
5.1.3. Alterações Veiculadas pela Emenda Constitucional nº. 33/2001 – Critério Material sob a Égide do Texto Atual da Constituição.....	119
5.1.4. A Emenda Constitucional nº. 33/2001 e o Sistema Constitucional Tributário – Interpretação Sistemática do Atual ICMS sobre as Importações.....	123
5.2. Critério Temporal.....	133
5.3. Critério Espacial.....	139
5.4. A Incidência do ICMS sobre as Importações Promovidas Através de Contrato de <i>Leasing</i>	145
5.4.1. Linhas Gerais sobre o Contrato de <i>Leasing</i> e o <i>Leasing</i> Internacional.....	145
5.4.2. O ICMS e o <i>Leasing</i> na Importação.....	147
CAPÍTULO 6 – CONSEQUENTE TRIBUTÁRIO DO ICMS SOBRE AS IMPORTAÇÕES.....	152
6.1. Critério Pessoal.....	152
6.1.1. Sujeito Ativo.....	152
6.1.2. Sujeito Passivo.....	154
6.1.2.1. A Redação Originária do Artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição.....	155
6.1.2.2. As Alterações Promovidas pela Emenda Constitucional nº. 33/2001.....	157
6.1.2.3. As Espécies de Importação e a Sujeição Passiva.....	160
6.2. Critério Quantitativo.....	162
6.2.1. Base de Cálculo.....	162
6.2.1.1. Generalidades: o Binômio Hipótese Tributária e Base de Cálculo – A Base de Cálculo do ICMS sobre as Importações.....	162
6.2.1.2. O Artigo 155, § 2º, XII, “i” e a Base de Cálculo “Por Dentro” do ICMS sobre as Importações.....	166
6.2.2. Alíquota.....	171
CONCLUSÕES.....	172
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	178

INTRODUÇÃO

O objetivo primordial do presente trabalho é desvelar a regra-matriz de incidência do ICMS sobre as importações de mercadorias e bens, cujo núcleo constitucional é previsto pelo artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Lei Maior. Nessa linha, pretendemos analisar todos os critérios que compõem a sua estrutura, primeiramente sob a égide da redação originária da Constituição de 1988, e, depois, com base nas modificações introduzidas pela Emenda Constitucional nº. 33, de 11 de dezembro de 2001; tudo isso por intermédio da interpretação sistemática dos dispositivos relevantes, orientada pelos princípios encartados em nossa Carta Magna.

Dito isso, iniciaremos nossa trajetória fixando, nos dois primeiros capítulos, as premissas basilares e os princípios de Direito que orientarão o presente estudo.

Por sua vez, no terceiro capítulo, ainda em caráter introdutório, estudaremos, em linhas gerais, a regra-matriz de incidência do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias, fixando alguns conceitos fundamentais que servirão de base para o exame do objeto central do trabalho.

Indo adiante, e finalmente, os capítulos 4, 5 e 6 serão dedicados à análise do ICMS sobre as importações. Nesse sentido, no quarto, faremos um breve apanhado histórico do imposto, desde sua origem até sua atual fisionomia, conferida pela Emenda Constitucional nº. 33/2001. De seu turno, no quinto e no sexto, examinaremos a hipótese tributária e o conseqüente tributário da regra-matriz de incidência do ICMS sobre as importações, respectivamente, analisando cada um de seus critérios, conforme a redação originária e também segundo a atual, do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição.

Dentro desse contexto, avaliaremos se as regras introduzidas pela Emenda Constitucional nº. 33/2001, no âmbito do ICMS sobre as importações, harmonizam-se ou não com o sistema de direito positivo, sobretudo com os princípios fundamentais previstos em nossa Constituição.

Outrossim, integrando-se à análise da regra-matriz do ICMS sobre as importações, também serão examinados alguns problemas específicos da legislação infraconstitucional, sobretudo da Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, e também, eventualmente, da Lei nº. 11.580, de 14 de novembro de 1996, do

Estado do Paraná, o que se dará sempre em cotejo com os princípios constitucionais.

Nesse diapasão, para que atinjam os objetivos pretendidos, procuraremos apoiar-nos na hermenêutica constitucional, sobretudo nos princípios fundamentais, de modo a captarmos o contexto em que estão inseridas as regras constitucionais que regulam o ICMS sobre as importações. Somente desse modo, acredita-se, é possível transcender à letra seca da lei e penetrar no âmago dos valores magnos que orientam o ordenamento positivo, atingindo-se, por conseguinte, o verdadeiro significado e alcance dos dispositivos legais – numa interpretação efetivamente sistemática.

Por último, esclarece-se que estudaremos somente a regra-matriz do ICMS sobre as importações de **mercadorias e bens**, não sendo objeto de investigação específica as demais hipóteses abrangidas pelo rótulo “ICMS”, tais como as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicações.

CAPÍTULO 1 – PREMISSAS

1.1. Introdução às Premissas

Em um primeiro momento, antes de adentrarmos no tema proposto, fincaremos as premissas basilares que nortearão o presente estudo. Nesse passo, em resumo, partiremos da idéia de que o **direito positivo é um sistema**, composto por elementos definidos, interligados entre si por intermédio de uma estrutura escalonada, e unificados em torno de princípios aglutinadores, ocupando a Constituição, nesse contexto, o posto máximo de hierarquia.

Dentro desse raciocínio, afirmaremos que o direito positivo, ou o ordenamento jurídico, é o objeto de investigação de outro sistema, qual seja, o da Ciência do Direito, cuja finalidade é interpretar e ordenar os textos legais, filtrando-lhes todas as contradições¹.

Tais noções são imprescindíveis para todo e qualquer estudo jurídico, visto que a interpretação de elementos do direito positivo deve levar em conta o sistema que os encerra, rejeitando-se, nessa linha, a interpretação unicamente literal, em prol da sistemática – tida por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e JOSÉ ROBERTO VIEIRA como a melhor forma de interpretação do direito, isso é, a única capaz de apreender o sentido e o alcance dos textos jurídicos².

Indo adiante, e completando a premissa da sistematicidade do Direito, sobressai a da **supremacia da Constituição**, a qual nos revela que as regras constitucionais ocupam, no ordenamento jurídico, o escalão máximo de hierarquia, sendo, pois, fundamento de validade das regras infraconstitucionais. Dentro desse contexto, detêm especial destaque os princípios constitucionais, que, por representarem as diretrizes e valores máximos do ordenamento jurídico, são responsáveis pela sua unificação e norteiam a sua interpretação.

Em seguida, com esteio nas idéias até então desenvolvidas, trataremos brevemente do Sistema Constitucional Tributário, especificamente dos princípios que

¹ Sendo assim, Direito Positivo e Ciência do Direito constituem sistemas distintos, cada qual dotado de lógica e linguagem próprias.

² JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, O Direito como Fenômeno Lingüístico, o Problema de Demarcação da Ciência Jurídica, sua Base Empírica e o Método Hipotético-Dedutivo, **Anuário do Mestrado em Direito**, n. 4, p. 11-16; JOSÉ ROBERTO VIEIRA. A Semestralidade do PIS: Favos de Abelha ou Favos de Vespa?, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 83, p. 89-93.

o orientam, das regras de distribuição de competências legislativo-tributárias, bem como de sua influência sobre o conjunto de dispositivos infraconstitucionais que regulam a matéria tributária no Brasil.

E, finalmente, enunciaremos a estrutura da norma jurídica tributária de incidência, a qual, oportunamente, será aplicada ao ICMS sobre as importações³. Para tanto, socorrer-nos-emos da doutrina de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem, a norma tributária é composta por **hipótese tributária** e **conseqüente tributário**, sendo aquela integrada pelos critérios material, temporal e espacial, e este pelos critérios pessoal (sujeito passivo e sujeito ativo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota)⁴. Na ocasião, estudaremos, em linhas gerais, os fenômenos da subsunção e da incidência tributárias.

1.2. A Sistemática do Direito

Primeiramente, afirma-se que o **Direito é um sistema** e não um aglomerado desordenado de regras esparsas. Nessa linha, de acordo com JOSÉ ROBERTO VIEIRA, todo e qualquer sistema deve ter como dados essenciais o **repertório** (conjunto de elementos), a **estrutura** (relações estabelecidas entre os elementos) e a **unidade** (tendência), a partir da qual todos os elementos sejam unificados em torno de princípios ou conceitos aglutinadores, compondo a idéia de redução da complexidade à unidade⁵. Sendo assim, há que se interpretar as regras jurídicas como integrantes de um todo lógico, indissociavelmente ligadas entre si, e orientadas pelos princípios fundamentais, ou unificadores – contidos na Constituição.

Dito isso, como se sabe, o direito positivo é objeto de investigação do jurista, o qual, interpretando os dispositivos legais, e valendo-se de linguagem descritivo-explicativa, edifica um outro sistema, qual seja, o da Ciência do Direito. Nesse passo, ao contrário do que muitos pensam, a norma jurídica não é o objeto de investigação da hermenêutica jurídica, mas sim o seu resultado. Em outras palavras,

³ A norma jurídica tributária de incidência pode ser denominada, também, de regra-matriz de incidência tributária.

⁴ **Curso de Direito Tributário**, p. 241-356.

⁵ A Noção de Sistema no Direito, **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, v. 33, p. 53-64.

o jurista não retira a norma pronta e acabada dos textos legais, mas sim a constrói, através de um processo exaustivo de interpretação⁶. Processo esse que, obviamente, deve levar em conta a idéia de direito como sistema, e não como um conjunto esparso de dispositivos de lei, sob pena de constituir uma ciência falha, insegura e repleta de contradições, o que não se pode admitir.

Aprofundando mais essas idéias, de acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO, “(...) o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país”. É, portanto, um corpo de linguagem de caráter prescritivo, que segue a lógica deôntica, isto é, do dever-ser, e se orienta pelo binômio “válido-inválido”⁷. Por sua vez, à Ciência do Direito, valendo-se de uma linguagem de cunho descritivo-explicativo, cabe explicar aquele universo, ordenando-o, estabelecendo sua hierarquia e interpretando seus elementos. Por isso, segue a lógica clássica ou apofântica, sendo regida pelo binômio “verdade-falsidade” e pelo princípio lógico da não-contradição ou da coerência absoluta⁸.

Nesse sentido, a linguagem do legislador, a despeito de ser predominantemente técnica, não é científica nem absolutamente coerente, contendo, pois, uma série de ambigüidades, vagezas e contradições. Nenhum

⁶ Como adverte PAULO DE BARROS CARVALHO – **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**, p. 1 –, tanto é possível que de um artigo de lei sejam extraídas várias normas, quanto que de diversos artigos advenha apenas uma norma. É falsa a afirmação de que para cada artigo de lei existe uma norma. Isso porque, geralmente, o entendimento de um dispositivo legal depende da leitura de outros que com ele se conectam, bem como de sua alocação dentro do contexto do Direito Positivo, orientando-se através dos princípios e regras contidos na Constituição.

⁷ A linguagem do direito positivo é prescritiva porque é destinada à regulação dos comportamentos em sociedade, impondo, de forma obrigatória e coercitiva, condutas às pessoas.

⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 1-4. Diz-se que a Ciência do Direito constitui uma sobrelinguagem, eis que veicula uma linguagem descritiva de outra linguagem, qual seja, a do direito positivo. Ainda, acompanhando a lição de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES – O Direito..., *op. cit.*, p. 90. –, entendemos que o caráter descritivo da Ciência do Direito não significa “contar minuciosamente”, mas sim “explicar”, “tornar inteligível, interpretar”, “tornar claro o que até então estava obscuro”. Desenvolvendo esse raciocínio, HUMBERTO BERGMANN ÁVILA – **Teoria dos Princípios**, p. 31-35 –, atribui à interpretação do direito o significado de “reconstrução”, haja vista de que o intérprete, na verdade, não se limita a descrever os textos legais, tampouco, exclusivamente, constrói os seus significados. E isso porque, sua atividade, a despeito de ser construtiva, parte de determinados limites – os textos legais –, bem como de palavras cujos significados são anteriores ao processo interpretativo, e não necessitam de fundamentação. São essas as suas palavras: “Daí se dizer que interpretar é construir a partir de algo, por isso significa reconstruir: a uma, porque utiliza como ponto de partida os textos normativos, que oferecem limites à construção de sentidos; a duas porque manipula a linguagem, à qual são incorporados núcleos de sentidos, que são, por assim dizer, constituídos pelo uso, e preexistem o processo interpretativo individual. A conclusão trivial é a de que Poder Judiciário e a Ciência do Direito constroem significados, mas enfrentam limites cuja desconsideração cria um descompasso entre a previsão constitucional e o direito constitucional concretizado”, *Ibidem*, p. 33-34.

ordenamento jurídico está livre desses vícios. Isso se deve à heterogeneidade dos parlamentos modernos, formados às vezes por profissionais da área jurídica, mas, geralmente, por membros das mais diversas camadas da sociedade, aliada à excessiva e desordenada produção legislativa⁹.

Por esse motivo, para o mestre paulista, o ordenamento jurídico é um **sistema com contradições internas**, não sendo, pois, absolutamente coerente¹⁰. Esse entendimento é compartilhado por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, para quem o direito positivo, por obedecer à lógica deôntica, fundada nos critérios de validade e não-validade, prescinde de total coerência, ao passo que a Ciência do Direito, eis que orientada pela díade verdade e falsidade, não admite a existência de antinomias, tendo, pois, a coerência como elemento essencial¹¹.

Portanto, conclui-se que a nota fundamental comum entre os sistemas de direito positivo e da Ciência do Direito é a **unidade**: ambos os repertórios e estruturas devem ser orientados por princípios unificadores, sendo que somente a Ciência reclama pela coerência absoluta.

Não obstante, a despeito de seu caráter unitário, é perfeitamente lícito, para fins didáticos, realizar subdivisões lógicas no sistema de direito positivo, dele extraíndo subsistemas. Tal operação, inclusive, é fundamental para que o cientista possa analisar os diferentes ramos do ordenamento jurídico, nele efetuando cortes metodológicos e didaticamente elegendo objetos específicos de investigação. Nada diferente da postura adotada no presente estudo, em que extraímos do direito positivo o Sistema Jurídico Tributário – que corresponde ao complexo das regras jurídicas em vigor no Brasil em matéria de tributação – e, deste último, o Sistema Constitucional Tributário, o qual compreende o conjunto de regras e princípios constitucionais superiores que orientam e norteiam o Direito Tributário brasileiro.

No entanto, ressalte-se: essa subdivisão lógica só é possível caso se respeite o atributo da unidade do sistema, acima citado. Nesse passo, para a conformação do Sistema Constitucional Tributário, não de concorrer, além das regras e princípios que orientam especificamente a matéria tributária, princípios constitucionais gerais, eis que responsáveis pela necessária ligação orgânica daquele subsistema ao

⁹ Daí a importância do cientista do Direito, que surge como a única pessoa apta a desvelar o significado e o conteúdo da legislação, construindo, assim, a Ciência do Direito.

¹⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO. **Curso...**, *op. cit.*, p. 11.

¹¹ A Noção..., *op. cit.*, p. 53-64.

sistema do direito positivo, especialmente ao sistema jurídico constitucional. Poderíamos citar, como exemplo desses princípios gerais, os Princípios da Justiça, da Segurança Jurídica, da Certeza do Direito, da Igualdade, da Legalidade, da Liberdade, entre outros¹².

Tratando do tema em questão, PAULO DE BARROS CARVALHO assevera o seguinte:

É composto (o sistema de direito positivo) por subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções, mas que se afunilam na busca de seu fundamento último de validade semântica que é a Constituição do Brasil. E esta, por sua vez, constitui também um subsistema, o mais importante, que paira, sobranceiro, sobre todos os demais, em virtude de sua privilegiada posição hierárquica, ocupando o tópico superior do ordenamento e hospedando as diretrizes substanciais que regem a totalidade do sistema jurídico nacional.¹³ (esclarecemos nos parênteses).

Desse modo, conclui-se que o método mais eficaz de interpretação do direito é justamente o **sistemático**, uma vez que observa as regras dentro do sistema (todo logicamente uno), transcendendo à mera literalidade dos dispositivos legais isolados. Com efeito, somente essa espécie de interpretação abrange os planos semântico, sintático e pragmático da linguagem, ultrapassando, assim, as interpretações literal e lógica, que se limitam ao plano sintático, bem como as interpretações histórica e teleológica, que se quedam somente nos planos semântico e pragmático.

Assim, com razão o magistério de ESTEVÃO HORVATH, no sentido de que a interpretação sistemática nos permite compreender que os dispositivos legais não são dispostos de forma isolada, mas fazem parte de um conjunto que lhes dá sentido, eis que unificados em torno de princípios fundamentais ou aglutinadores¹⁴. Forte nesse raciocínio, não poderia ser diferente a conclusão de CARLOS MAXIMILIANO: “A verdade inteira resulta do contexto, e não de uma parte truncada, quiçá defeituosa, mal redigida; (...) força é, também, afinal pôr tudo em relação com os princípios gerais, o conjunto do sistema em vigor”¹⁵.

¹² PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 138-142.

¹³ *Ibidem*, p. 140-141.

¹⁴ **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**, p. 15.

¹⁵ **Hermenêutica e Aplicação do Direito**, p. 167.

Nesse prisma, imprescindível que o ponto de partida do intérprete seja a Constituição, já que ela ocupa, no ordenamento jurídico, posição hierárquica superior – contendo os princípios unificadores do sistema – em relação à qual, dessarte, todos os demais elementos se devem harmonizar.

1.3. A Supremacia da Constituição

A partir das conclusões assumidas acima, estamos aptos a avançar para a segunda premissa, que, por sinal, está umbilicalmente ligada ao postulado da sistematicidade do direito: a da **supremacia da Constituição**, a qual nos explica que o sistema de direito positivo é hierarquizado, ocupando a Constituição o posto máximo, sendo que as normas infraconstitucionais devem nela haurir seu fundamento último de validade (juridicidade). A respeito da questão, é conclusivo o magistério de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

(...) a ordem jurídica, longe de ser um sistema de regras dispostas no mesmo patamar, é uma construção escalonada de diferentes níveis de normas jurídicas, onde a Constituição, no dizer expressivo de Hans Kelsen, ‘representa o escalão de direito positivo mais elevado. (...) No ápice, pois, da pirâmide jurídica estão situadas as normas constitucionais. São elas que dão fundamento de validade a todas as manifestações normativas do Estado.’¹⁶

Desse modo, todas as regras jurídicas devem convergir para a Constituição, nela buscando seu fundamento de validade, sob pena de não fazerem parte do sistema de direito positivo, isto é, de não existirem como regras jurídicas. Essa é uma premissa que deve necessariamente ser levada em conta pelo jurista em sua atividade construtiva da norma jurídica. Do contrário, adotando como ponto de partida as regras infraconstitucionais, sua ciência será falha e obscura, eis que não apoiada nos preceitos superiores do ordenamento jurídico. Trata-se, na visão de HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, da aplicação do “postulado da hierarquia”, que impõe a compreensão do ordenamento jurídico como uma estrutura escalonada na qual a Constituição ocupa o escalão máximo¹⁷.

¹⁶ ICMS, p. 25.

¹⁷ Teoria..., *op. cit.*, p. 124.

No entanto, mesmo na Constituição, como lembra ROQUE ANTONIO CARRAZZA, existem regras menos importantes e outras mais importantes. Nesse contexto, ocupam posição de preeminência os “princípios”, os quais, ao contrário das simples “regras”, são verdadeiras diretrizes do ordenamento jurídico, conferindo-lhe união e orientação, assim como regulando direitos e garantias fundamentais¹⁸. Tais comandos, de acordo com a feliz definição de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, representam a essência do sistema de direito positivo, verdadeiro alicerce dele – dado seu elevado grau de abstração –, sobre os quais se devem apoiar todas as outras regras, sob pena de não existirem como tais. Detêm, portanto, pujança superior em relação às demais regras constitucionais¹⁹.

Seguindo os mesmos passos, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO e LUIZ FRANCISCO LIPPO identificam, nos princípios, ao menos três funções: 1) estabelecer a base do Estado e das Instituições Jurídicas; 2) unificar o sistema de direito positivo em torno de idéias e valores centrais; e 3) fornecer os critérios basilares para a correta cognição dos elementos do ordenamento jurídico²⁰.

Para HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, os princípios são normas imediatamente finalísticas, que representam os valores superiores do ordenamento jurídico, e como tal, prevêem um estado ideal de coisas, para cuja direção devem convergir as regras e os comportamentos. Embora não prescrevam comportamentos de forma imediata, determinam que a conduta humana seja dirigida à consagração dos valores neles contidos²¹.

Nessas condições, grande parte dos princípios compõe o rol das cláusulas intocáveis, a que o legislador constitucional originário não permitiu modificar, nem mesmo por meio de Emenda Constitucional, especialmente os princípios gerais e os que veiculam direitos e garantias fundamentais, de conformidade com o artigo 60, §

¹⁸ *Ibidem*, p. 25-34.

¹⁹ “O princípio (...) é, por definição, mandamento nuclear do sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critérios para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo”. Por este motivo, afirma que “Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma, a desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos (...) representa insurgência contra todo o sistema” – **Curso de Direito Administrativo**, p. 545.

²⁰ **A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**, p. 7-10.

²¹ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 71-78.

4º, do Texto Maior. Abrindo um parêntese, representa o constituinte originário uma “**potestade**”, a vontade suprema de um povo, juridicamente ilimitado, sendo, pois, livre para fixar as competências dos órgãos instituídos, assim como os pontos insuscetíveis de alteração. Por conseguinte, o legislador constitucional reformador deve submeter-se aos limites erigidos pela “autoridade” que o criou, não podendo modificar as condições dessa outorga, sob pena de ruptura do necessário atributo da rigidez da Lei Maior – por isso é comumente denominado de “Poder Constituinte **Derivado**”²².

Assim, resta claro que a atividade interpretativa do direito deve ter como ponto de partida os princípios fundamentais erigidos pela Carta Magna, haja vista de que, na qualidade de elementos unificadores do sistema, irradiam-se sobre todo e qualquer dispositivo legal, fixando-lhe a direção e a essência. Dessa forma, muito embora o Direito possa ser didaticamente dividido em ramos e subsistemas, eles devem obrigatoriamente estar ligados a um corpo comum, qual seja, o dos princípios gerais ou fundamentais contidos na Constituição.

Discorrendo sobre o tema, HUMBERTO BERGMANN ÁVILA entende necessária, na interpretação do Direito Tributário, a adoção da seguinte diretriz metodológica:

(...) o Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais (...) e com os direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade; (...).²³

Nesse passo, a atividade interpretativa adquire a função de “*unir e ordenar*”²⁴.

²² EDVALDO BRITO, ICMS – Sujeito Passivo da Obrigação Tributária Respectiva e Base de Cálculo após a Emenda Constitucional nº. 33/2001, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (Coord.), **O ICMS e a EC 33**, p. 39-42. No ensejo, entendemos necessário fazer uma ressalva quanto à palavra “poder”, acima utilizada apenas em alusão à expressão dominante na doutrina pátria. Isso porque, em se tratando de “constituinte reformador”, não é correto falar em “poder”, mas sim em “competência”, já que suas atribuições não são ilimitadas como as do constituinte originário, mas sim rigidamente delimitadas pela Carta Magna. Desse modo, claro está que somente a Assembléia Constituinte efetivamente detém “poder”. Os órgãos por ela criados, ao contrário, possuem “competências”.

²³ **Sistema Constitucional Tributário**, p. 21. Para o autor essa diretriz metodológica constitui o “*postulado da unidade do ordenamento jurídico*”, do qual decorre o “*postulado da coerência*”, que impõe ao intérprete a obrigação de relacionar as normas com aquelas que lhes sejam superiores. **Teoria...**, op. cit., p. 124.

²⁴ *Idem*, p. 71.

Dentro desse raciocínio, valiosíssimas são as lições de RONALD DWORKIN, as quais nos ensinam que é preciso conceber o direito como um sistema **de princípios e regras**, dotado de **integridade**, e não como um mero conjunto de regras²⁵. Com efeito, para o pensador estadunidense, ao lado das regras, estão os princípios, os quais exercem a função tanto de mandamentos centrais como de baluartes interpretativos do ordenamento jurídico, fornecendo critérios para a sua compreensão como um todo. Desse modo, ao levar a efeito a interpretação sistemática do direito, em atenção aos seus elementos aglutinadores, o intérprete tem condições de atingir sua essência, seu verdadeiro espírito, e, portanto, filtrar suas ambigüidades e contradições internas²⁶.

Contudo, há que se deixar bem claro: para que seja possível o caráter sistemático do direito, e, por conseguinte, da Ciência que o explica, mister que os princípios não sejam concebidos de forma isolada, mas sim integrada, em uma complexa relação de reciprocidade e complementaridade, influenciando-se mutuamente²⁷. Tal advertência é-nos feita por ROBERT ALEXI, que enxerga os princípios como “mandados de otimização”, dotados de elevado grau de abstração, que, nessas condições, devem ser realizados da forma mais ampla possível, e, ao mesmo tempo, harmonizando-se entre si²⁸.

Portanto, frise-se: toda e qualquer interpretação do direito deve estar afinada com a Constituição, especialmente com os princípios fundamentais nela positivados, visto que são elementos de convergência do ordenamento jurídico. Nesse passo, como os princípios encerram os valores supremos do sistema de direito positivo, eles devem estar encartados em todas as regras que integram esse sistema – em

²⁵ Em sentido contrário, identificando o Direito como um sistema fechado de regras, HANS KELSEN admite nele a existência de uma indeterminação relativa, provocada ora de forma intencional, pelo legislador (normas de textura aberta), ora pela sua incapacidade de abarcar, no texto da lei, toda a complexa realidade social. Portanto, nesse contexto, o Direito formaria uma moldura dentro da qual existiriam várias possibilidades de aplicação, “(...) *pelo que é conforme ao Direito todo ato que se mantenha dentro deste quadro ou moldura, que preencha esta moldura em qualquer sentido possível*” – **Teoria Pura do Direito**, p. 366.

²⁶ **O Império do Direito**, p. 271-331.

²⁷ Infelizmente, e não raro, a grande maioria dos princípios deixa de ser estudada com profundidade em virtude de sua abertura semântica. Essa atitude acaba por comprometer a interpretação como um todo, além da própria aplicação dos princípios, em virtude de seu baixo índice de dissecação científica.

²⁸ **Teoría de los Derechos Fundamentales**, p. 81-100. A título de exemplo, ao mesmo tempo em que o legislador deve proteger a liberdade e a função social da propriedade, garantido sua máxima aplicação, deve procurar compatibilizar esses ideais, de modo que um não anule o outro.

razão do atributo da unidade –, articulando feixes orgânicos, em blocos unitários de sentido: “(...) *como estruturas de um só edifício*”²⁹.

Acerca do tema, seguimos a doutrina de GERALDO ATALIBA, para quem: “(...) *havendo duas possibilidades de interpretação, o intérprete não é livre entre optar por um caminho que prestigia os princípios básicos do sistema e outro caminho que os nega. É obrigado a ficar com a solução que lhes dá eficácia*”³⁰. Não por acaso que HUMERTO BERGMANN ÁVILA ressalta que as regras jurídicas, muito embora tenham como fim imediato a regulação de condutas, devem harmonizar-se com as diretrizes finalísticas contidas nos princípios superiores³¹. Dentro desse contexto, interpretar em detrimento de um princípio é atentar contra o sistema em sua integridade:

Qualquer proposta exegética objetiva e imparcial, como convém a um trabalho científico, deve considerar as normas a serem estudadas em harmonia com o contexto geral do sistema jurídico. Os preceitos normativos não podem ser corretamente entendidos isoladamente, mas, pelo contrário, haverão de ser considerados à luz das exigências globais do sistema, conspicuamente fixadas em seus princípios.³²

Esse é o único modo de interpretar o direito em respeito ao sistema que o encerra, e, por conseguinte, filtrar suas contradições, vagezas e ambigüidades, de forma a atingir o verdadeiro significado e alcance das regras jurídicas. Do contrário,

²⁹ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 32.

³⁰ Princípio da Anterioridade Tributária, in SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (coord.), **Cadernos de Altos Estudos do Centro Brasileiro de Direito Tributário**, p. 245.

³¹ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 71-78.

³² GERALDO ATALIBA, **República e Constituição**, p. 179. No mesmo sentido é a posição de HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 34-35: “*Enfim, é justamente porque as normas são construídas pelo intérprete a partir dos dispositivos que não se pode chegar à conclusão de que este ou aquele dispositivo contém uma regra ou um princípio. Essa qualificação normativa depende de conexões axiológicas que não estão incorporadas ao texto nem a ele pertencem, mas são, antes, constituídas pelo próprio intérprete. Isso não quer dizer, como já afirmado, que o intérprete é livre para fazer as conexões entre as normas e os fins a cuja realização elas servem. O ordenamento jurídico estabelece a realização de fins, a preservação de valores e a manutenção ou a busca de determinados bens jurídicos essenciais à realização daqueles fins e à preservação desses valores. O intérprete não pode desprezar esses pontos de partida. Exatamente por isso a atividade de interpretação traduz melhor uma atividade de reconstrução: o intérprete deve interpretar os dispositivos constitucionais de modo a explicitar suas versões de significado de acordo com os fins e os valores entremostrados na linguagem constitucional*”.

alerta-nos JOSÉ ROBERTO VIEIRA, os resultados obtidos serão enganosos e destituídos de conteúdo³³.

Como lembra PAULO DE BARROS CARVALHO, há que se abandonar os velhos preconceitos de que a lei não contém erros, ambigüidades ou expressões inúteis – afirmar isso seria negar existência à própria natureza (falha) do ser humano. Nesses termos, somente através de esforços ingentes nos planos sintático, semântico e pragmático da linguagem do direito positivo é que o cientista atinge o altiplano da interpretação sistemática, e, portanto, obtém um produto indene de contradições e adequado aos fins a que se destina. E isso só é viável, repita-se, partindo-se das diretrizes magnas do ordenamento, isto é, os princípios fundamentais da Constituição³⁴³⁵.

Insofismável, nesse sentido, a lição de GERALDO ATALIBA, para quem o princípio da supremacia da Constituição deve ser encarado pelo jurista como baluarte da interpretação de nosso ordenamento jurídico: sem dúvida, é preciso meditar e advogar pela efetividade dos princípios constitucionais. Conhecer a essência de tais mandamentos possibilita o domínio de todas as regras integrantes do ordenamento positivo, e, conseqüentemente, a construção de uma Ciência do Direito segura e coerente.

Dito isso, no presente estudo, daremos destaque especial aos princípios da Isonomia, da Segurança Jurídica, da Propriedade *etc.* Por sua vez, especificamente em matéria tributária, trataremos dos princípios do Não-Confisco, da Capacidade Contributiva, da Não-Cumulatividade e da Seletividade, bem como de seus derivantes e derivados.

³³ A Semestralidade..., *op. cit.*, p. 92-93.

³⁴ **Curso**..., *op. cit.*, p. 194-195.

³⁵ De acordo com HUMBERTO BERGMANN ÁVILA – **Teoria**..., *op. cit.*, p. 122 *et seq.* –, ao lado das regras e dos princípios estão os “**postulados**”, que, ao contrário de disciplinar condutas ou representarem os valores máximos do sistema, são normas metódicas, que orientam o modo de aplicar, interpretar e raciocinar as demais normas. Em outras palavras, instituem critérios para a compreensão das demais normas, sendo classificadas, por isso, de normas de 2º grau. Ao contrário das regras e princípios, que têm como destinatários o “(...) *Poder Público* (...)” e o “(...) *contribuinte* (...)”, os postulados são dirigidos ao intérprete, orientando-o acerca do modo de interpretação e aplicação do direito. Diferem-se das regras e dos princípios no sentido de que não regulam comportamentos, como as regras, e não podem ser graduados por dimensão de peso, tampouco possuem elevado grau de generalidade, como os princípios. Entre os mais importantes postulados, o autor discorre sobre os da Coerência, da Unidade do Ordenamento Jurídico, da Hierarquia – “postulados hermenêuticos” –, da Igualdade, da Razoabilidade, da Proporcionalidade *etc* – “postulados aplicativos”. *Ibidem*, p. 123-137.

Muito bem, fixadas as premissas da **Sistematicidade do Direito** e da **Supremacia da Constituição**, tracemos um breve panorama acerca do subsistema que mais nos interessa nesta empreitada jurídica, qual seja, o Constitucional Tributário.

1.4. Sistema Constitucional Tributário

1.4.1. Considerações Gerais

Como ressalta grande parte da doutrina nacional, o direito tributário brasileiro é essencialmente constitucional, sendo bastante avesso a inovações ou modificações por parte das instâncias legislativas inferiores. Com efeito, o legislador constitucional pátrio adotou a técnica de prescrever, de modo exaustivo, as molduras dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a tributação, deixando-lhes, nesse campo, pouca liberdade. Edificou, portanto, um Sistema Constitucional Tributário **rígido e exaustivo**³⁶.

Mais especificamente, conforme nos ensina HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, além de ter a Constituição editado regras rígidas de competência tributária, bem como definido com relativo grau de minúcia os arquétipos fundamentais da maioria dos tributos – unificados e orientados por uma série de princípios gerais e específicos –, não permitiu a modificação de tais critérios por meio de lei ordinária, sendo que, alguns deles, nem mesmo através de emenda constitucional, por veicularem ou se referirem a mandamentos imodificáveis, nos termos do artigo 60, § 4º, da Lei Maior³⁷.

Esse atributo – da rigidez – foi muito bem apontado também por PAULO DE BARROS CARVALHO, com vistas ao grande número de preceitos constitucionais – entre regras e princípios – a regular a matéria tributária e a conseqüente falta de mobilidade criativa do legislador infraconstitucional nesse campo³⁸.

³⁶ A esse respeito, vide MARCELO VIANA SALOMÃO, **ICMS na Importação**, p. 23.

³⁷ **Sistema...**, *op. cit.*, p. 109-110.

³⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p. 143.

Assim, claro está que, ao legislador infraconstitucional tributário, resta atuar exatamente como a Lei Maior determina, não podendo extrapolar os limites nela fixados, sob pena de quebra da hierarquia e da lógica interna do ordenamento jurídico³⁹. Acerca do assunto, vejamos as palavras de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

(...) o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar 'in abstracto' tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição – e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, o que nela já se encontra previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade.⁴⁰

Portanto, reafirma-se, sem medo de errar, que o direito tributário brasileiro é eminentemente constitucional, visto que suas diretrizes básicas, princípios fundamentais, regras de distribuição de competências, regras de imunidades, assim como os arquétipos essenciais da maioria dos tributos, estão previstos na Constituição – deixando ao legislador pouca liberdade e potencial criativo.

De acordo com essa sistemática, no campo da repartição das competências tributárias, o texto constitucional estabelece parâmetros rígidos para a regulação legislativa dos tributos nela previstos genericamente, indicando os fatos passíveis de tributação, as pessoas que possivelmente poderão se submeter à incidência de tais gravames – destinatários constitucionais tributários –, quem poderá instituí-los – somente pessoas políticas, através da lei (artigo 150, I, da Constituição) –, os critérios gerais para a mensuração econômica da obrigação tributária, bem como os campos em que não podem ser exercidas as competências tributárias – princípios e

³⁹ Lembre-se que a Constituição brasileira é rígida e ocupa o grau máximo na hierarquia do sistema de Direito Positivo.

⁴⁰ **Curso...**, *op. cit.*, p. 346. No entanto, isso não quer dizer que o legislador deva **reproduzir** exatamente aquilo que está na Constituição. Se assim o fosse, sua atuação seria desnecessária, haja vista de que a Constituição já teria esgotado todas as possibilidades. Acerca do assunto, ensina KARL LARENZ – **Metodologia da Ciência do Direito**, p. 127, 251, 256 *et seq.* – que as regras jurídicas de alto escalão, por serem mais abstratas, jamais vinculam inteiramente as de baixo escalão. Há que restar a estas uma margem de livre apreciação, um campo, largo ou estreito, a preencher. Por isso, em razão da maior concretude do dispositivo inferior, sempre conterà mais elementos do que o superior – o qual, normalmente, caracteriza-se por ter um grau mais elevado de abstração. Assim, ousamos sugerir que a afirmação de que “o legislador deve reproduzir o que consta da Constituição” seja semanticamente relativizada. Todavia, discussões à parte, uma coisa é certa: o ato inferior deve sempre guardar relação de conformidade com o superior, e todos com a Constituição, haja vista de que se trata do escalão jurídico máximo de nosso ordenamento.

regras de imunidade. Dessas diretrizes, repita-se, não se pode desviar o legislador, sob pena de inconstitucionalidade.

Pois bem, traçadas essas breves considerações acerca do Sistema Constitucional Tributário, e reafirmando a importância das premissas desenvolvidas nos itens anteriores, sobretudo a da supremacia da Constituição, aprofundemo-nos um pouco mais no campo das competências tributárias.

1.4.2. Competências Tributárias

Como se sabe, vivemos sob a égide de um Estado Federal, composto por diversas Pessoas Políticas autônomas – União, Estados, Distrito Federal e Municípios⁴¹ –, cada qual dotada de competências e atribuições próprias, outorgadas pela Constituição. Segundo MICHEL TEMER, tal forma de governo adota a técnica de distribuir – sem romper com o atributo da unidade do Estado – competências a cada um dos entes federados, tratando-os como iguais⁴². E tal sistema de competências, como lembra FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI, é desenhado e delimitado, de forma rígida e exaustiva, pela Constituição⁴³.

De tal idéia não foge o direito tributário, haja vista de que, nesse âmbito, a Constituição fixou, de forma rígida e exaustiva, quais os campos em que cada uma das pessoas políticas **pode** atuar, instituindo regras acerca da tributação⁴⁴. Vale

⁴¹ Na esteira da lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA – **Curso...**, *op. cit.*, p. 146-152 –, muito embora os Municípios não sejam verdadeiramente entes federativos, por não terem representação no Congresso Nacional, são Pessoas Políticas autônomas, contanto com Executivo e Legislativo próprios, capacidade de auto-organização, assim como competências legislativas e administrativas diretamente outorgadas pelo legislador constitucional originário. Nesse passo, o mestre em referência cita e exalta o princípio da Autonomia Municipal, que, além de colocar os Municípios em situação de igualdade em relação aos entes federativos (União, Estados e Distrito Federal), proíbe a ingerência destes sobre os assuntos e competências municipais.

⁴² **Elementos de Direito Constitucional**, p. 57 *et seq.* Conforme ensina o autor, os requisitos para a caracterização e manutenção de uma federação são os seguintes: a) para a caracterização: i) repartição constitucional de competências, ou descentralização política constitucional; ii) a participação das vontades das ordens jurídicas parciais na formação da vontade nacional; e iii) a possibilidade de autoconstituição; e b) para a manutenção: i) rigidez constitucional; e ii) existência de um órgão constitucional investido na atribuição de controlar a constitucionalidade das leis.

⁴³ **Federalismo Fiscal e Defesa de Direitos do Contribuinte: Efetividade ou Retórica?**, p. 47-59. Para o autor, o sistema federativo de governo está diretamente relacionado com a idéia de descentralização política.

⁴⁴ Nesse ponto, utilizou-se o vocábulo “pode”, porquanto, em matéria tributária, as competências são facultativas. Vale dizer, seu exercício não é obrigatório pelas Pessoas Políticas, podendo elas não

dizer, criou um sistema de competências tributárias – sistema esse, obviamente, orientado pelos princípios fundamentais do ordenamento jurídico pátrio.

Dito isso, “competência tributária” é a aptidão para criar, no plano abstrato, tributos. No Brasil, por imperativo constitucional, fundado no Princípio da Legalidade (artigo 150, I), os tributos devem ser criados, em regra, por meio de lei ordinária, a qual deve descrever de forma precisa todos os dados essenciais da regra jurídica de incidência tributária, a saber: **hipótese tributária** e **conseqüente tributário**⁴⁵. Nesse sentido, tomando por empréstimo a classificação de PAULO DE BARROS CARVALHO, pode-se afirmar que as competências tributárias são “regras de estrutura”, eis que disciplinam a instituição de outras regras, segundo limites rígidos. Em outras palavras, são “regras sobre regras”, dirigindo-se, essencialmente, ao legislador infraconstitucional, pautando sua atuação⁴⁶.

Por isso, claro está que o exercício das competências tributárias se dá no plano legislativo, mediante a edição de regras abstratas, **instituidoras** de tributos, e não no campo da arrecadação, que representa atividade administrativa, mais precisamente o desempenho da capacidade tributária ativa⁴⁷. Em verdade, a

instituir os tributos compreendidos em sua esfera impositiva, inclusive no que diz respeito ao ICMS, não havendo qualquer remédio legal ou constitucional que obrigue o legislador a atuar nesse sentido. Tal é a posição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA – **Curso...**, *op. cit.*, p. 598-599 – e CRISTIANE MENDONÇA – **Competência Tributária**, p. 127.

⁴⁵ A par disso, alguns tributos, por imperativo constitucional, devem obrigatoriamente ser criados por meio de lei complementar, a exemplo dos Impostos atinentes à competência residual da União e dos Empréstimos Compulsórios, previstos, respectivamente, nos artigos 154, I, e 148, da Constituição. Além disso, dentro desse campo, não se poderia deixar de citar as novas contribuições para a seguridade social, previstas no artigo 195, § 4º, da Constituição, e, eventualmente, o imposto sobre grandes fortunas, constante do artigo 153, III, também da Lei Maior. No entanto, a regra geral é que os tributos devem ser regulados por meio de lei ordinária.

⁴⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 247.

⁴⁷ Pensamos que “regras instituidoras de tributos” não criam o tributo a partir do nada, mas sim **continuam** a sua produção legislativa, já iniciada pela Constituição. Nesses termos, partindo da lição de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES – **A Fixação em Lei Complementar das Alíquotas Máximas do Imposto sobre Serviços**, p. 4, –, endossada por JOSÉ ROBERTO VIEIRA – E, Afinal, a Constituição Cria Tributos!, in HELENO TAVEIRA TÔRRES (Coord.), **Teoria Geral da Obrigação Tributária**, p. 630, *et. seq.* –, pensamos que a Constituição efetivamente cria tributos. De fato, muito embora não exista em nosso ordenamento jurídico tributo inteiramente posto pela Constituição, a verdade é que ela instituiu os arquétipos fundamentais da maioria dos tributos, fixando os fatos passíveis de tributação, os respectivos destinatários constitucionais tributários, critérios para composição das bases de cálculo *etc.*, enfim, **iniciou a produção legislativa dos tributos**, outorgando aos legisladores, titulares das competências tributárias, a faculdade de continuar, por intermédio da edição de leis tributárias, esse processo de criação legislativa. Em outras palavras, a Constituição contribui para a criação dos tributos, ainda que não os institua de forma completa: nesse caso, como afirma o primeiro autor acima citado, o insuficiente não é o mesmo que inexistente. Assim, a “regra instituidora”, acima citada, não cria o tributo a partir do nada, mas continua a produção legislativa dele, já iniciada na Constituição. É esse o sentido,

competência é um *príus* à arrecadação, eis que esta não pode existir sem o efetivo exercício daquela. Não por acaso ROQUE ANTONIO CARRAZZA afirma que as competências tributárias têm como destinatários os legisladores⁴⁸.

No entanto, como já afirmado, é preciso frisar que as competências tributárias não perfazem cheques em branco outorgados pela Constituição ao legislador, para que este institua os tributos da forma que melhor lhe aprouver. Ao contrário, essas regras de estrutura impõem limites rígidos ao seu titular, fixando, de maneira abstrata, hipóteses de incidência, possíveis sujeitos passivos, critérios para fixação das bases de cálculo *etc.*, enfim, os arquétipos constitucionais – essenciais – dos tributos, retirando, sobremaneira, a liberdade criativa do legislador tributário⁴⁹.

Nesse prisma, levando em conta os atributos de rigidez e exaustividade do sistema constitucional de competências tributárias, resta claro que não há margem para o legislador infraconstitucional criar novas competências, tampouco modificar os termos daquelas já existentes, sob pena de inconstitucionalidade. Da mesma forma, com base nos Princípios Federativo e da Autonomia Municipal, não podem, as competências tributárias, ser delegadas ou usurpadas por quem não as detêm.

Do contrário, estaria aberta ao legislador a possibilidade de modificar as condições da outorga constitucional de competências, o que não se pode admitir em hipótese alguma, eis que isso implicaria a ingerência dos órgãos instituídos sobre a “autoridade” máxima que os instituiu – e, ao mesmo tempo, formulou as regras de sua atuação e funcionamento –, levando à destruição de todo o sistema. Por isso, são as competências tributárias irrenunciáveis, indelegáveis, incaducáveis, inalteráveis pelo legislador infraconstitucional e, em regra, privativas de quem as recebe⁵⁰⁻⁵¹.

portanto, que atribuímos ao vocábulo “regra instituidora de tributos”, e a outros a ele sinônimos, como “regras ou leis criadoras de tributos”.

⁴⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p. 434-435.

⁴⁹ Segundo adverte PAULO DE BARROS CARVALHO – **Curso...**, *op. cit.*, p. 213-215 –, o sistema de competências tributárias compreende também a possibilidade de edição dos deveres administrativos instrumentais, que facilitam ou tornam possíveis a arrecadação e a fiscalização.

⁵⁰ Diante do texto constitucional, não se pode afirmar que as competências tributárias são sempre privativas de quem as recebe. Isso porque, as competências verdadeiramente privativas são as da União, tendo em vista que a Constituição credencia essa pessoa a instituir impostos estaduais e municipais, para territórios não divididos em Municípios; impostos estaduais, para territórios divididos em Municípios; e quaisquer outros impostos, compreendidos ou não em sua competência, na iminência ou no caso de guerra externa (por força dos artigos 147 e 154, II), vedando a via contrária, ou seja, o exercício por parte dos Estados e Municípios, das competências tributárias distribuídas à União. Esse aspecto é muito bem observado por PAULO DE BARROS

Além disso, o exercício dessas competências é atividade plenamente submetida aos princípios constitucionais. Vale dizer, para que a lei tributária seja válida, não basta apenas que seja criada pela pessoa competente, é preciso que respeite atentamente os princípios superiores erigidos na Carta Magna. Assim sendo, na esteira do que entende CRISTIANE MENDONÇA, os princípios são partes integrantes e indissociáveis do sistema constitucional de distribuição de competências tributárias⁵².

Por fim, como esclarecem PAULO DE BARROS CARVALHO e HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, compõem o sistema de competências tributárias as regras de imunidade⁵³. Dentro desse raciocínio, diversamente do que supõe boa parte dos autores brasileiros, entre os quais, AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO e DENISE LUCENA RODRIGUES, as imunidades não são “*limitações constitucionais ao poder de tributar*” ou casos de “*não-incidência constitucionalmente autorizada*”, mas sim **regras negativas de competência**, que fixam expressamente alguns pontos que não serão objeto de tributação⁵⁴.

Realmente, não há que se falar em cronologia entre uma norma constitucional que fixa uma determinada competência tributária, e outra de imunidade. Nesse sentido, as imunidades são regras de estrutura, que, ao contrário de incidir sobre comportamentos humanos, disciplinam o âmbito normativo, mais especificamente o

CARVALHO, Curso..., *op. cit.*, p. 219-225. É por isso que afirmamos que as competências tributárias são privativas “em regra”, justamente por haver exceções constitucionais à privatividade das competências estaduais/distrital e municipais.

⁵¹ Também, como já dito rapidamente acima, não se pode esquecer que o exercício das competências tributárias é facultativo. Nesse sentido, boa parte da doutrina defende ser obrigatório o exercício da competência para instituição do ICMS, invocando o caráter nacional do imposto, bem como a necessidade de evitar “guerras fiscais” e prejuízos às pessoas políticas. No entanto, a esse respeito, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, com razão, afirma que, a despeito do caráter nacional e uniforme do ICMS, não existe no ordenamento qualquer remédio jurídico que obrigue a pessoa política omissa a legislar sobre o imposto, ou que atribua tal competência a outro ente. Igualmente, por força do princípio da tripartição de funções estatais – artigo 2º da Constituição –, não há possibilidade constitucional de o Judiciário intervir sobre uma pessoa política e legislar em seu nome. Com base nisso, conclui que “(...) o exercício da competência tributária, no Brasil, é, de regra, facultativo (...)”, no que concordamos. Curso..., *op. cit.*, p. 598-599.

⁵² Competência..., *op. cit.*, p. 157.

⁵³ PAULO DE BARROS CARVALHO, Curso..., *op. cit.*, p. 168-173; HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, Sistema..., *op. cit.*, p. 213-214.

⁵⁴ AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, Fato Gerador da Obrigação Tributária, p. 64; DENISE LUCENA RODRIGUES, A Imunidade como Limitação à Competência Impositiva, p. 27. O primeiro autor fala em “supressão do poder de tributar”.

das competências tributárias, contribuindo para delimitar o campo impositivo das pessoas políticas. São essas as palavras de HUMBERTO BERGMANN ÁVILA:

A competência tributária, no entanto, é *resultado* da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: de um lado, das normas que *atribuem poder* ao Estado para instituir tributos por meio da especificação dos fatos e situações que se tornam suscetíveis de tributação (normas de competência); de outro, as normas que *subtraem poder* do Estado sobre determinados fatos e situações que se tornam insuscetíveis de tributação (normas limitativas da competência).⁵⁵

Corroborar esse posicionamento, também, CRISTIANE MENDONÇA⁵⁶.

Dessarte, o sistema constitucional de repartição de competências tributárias é composto pelo conjunto de regras atributivas de competência (positivas) e de imunidades, isto é, regras de incompetência (negativas), sendo orientado pelos princípios constitucionais – balizas máximas da atividade legislativa e da hermenêutica jurídica.

Resumindo bem as idéias até aqui expostas, de grande valia a lição do mestre ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a seguir transcrita: “*Aliás, para as pessoas políticas, a Constituição é a Carta das Competências. Ela indica o que podem, o que não podem e o que devem fazer, inclusive e principalmente em matéria tributária*”⁵⁷.

Muito bem, estabelecidos os breves contornos do sistema constitucional de distribuição de competências tributárias, concentremos nossa atenção sobre a norma jurídica tributária, o que também fornecerá importantes subsídios para que possamos adentrar com segurança no tema principal desta dissertação.

1.5. A Estrutura da Norma Jurídica Tributária

1.5.1 A Norma Jurídica e a Fenomenologia da Incidência

⁵⁵ **Sistema...**, *op. cit.*, p. 213-214.

⁵⁶ **Competência...**, *op. cit.*, p. 177.

⁵⁷ **Curso...**, *op. cit.*, p. 436.

Conforme já dito acima, a norma jurídica é o resultado da interpretação dos textos legais levada a cabo pelo jurista. De acordo com as lições clássicas de KARL LARENZ e KARL ENGISCH, encampadas, no Brasil, entre muitos, por RICARDO LOBO TORRES, HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, e, mais recentemente, por FERNANDO ANDREONI VASCONCELLOS, o texto é o limite e o controle da interpretação – sendo que a solução dos casos concretos é apresentada pela norma jurídica⁵⁸. Assim, ao passo que os textos legais têm por objeto a disciplina da conduta humana, a norma jurídica é um corpo lingüístico que descreve a realidade do direito positivo, sendo, pois, imprescindível para o seu processo de compreensão e aplicação.

Nesses termos, para o sucesso da atividade interpretativa, valendo-se das premissas até agora fincadas, tem-se que a construção da norma deve necessariamente ter como ponto de partida a Constituição, especialmente os princípios fundamentais nela consagrados, para então descer aos dispositivos objeto da interpretação, de forma a captar o contexto do direito positivo, e, por isso, seu verdadeiro sentido. Tal aspecto não escapa à pena de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, o qual, tratando da norma jurídica tributária, ensina que “(...) *o conhecimento jurídico de um tributo, que claramente pressupõe sua anterior análise constitucional, só se perfaz pela atenção concedida à lei instituidora*”⁵⁹.

A despeito de ser uma realidade unitária, é possível, para fins didáticos, decompor a norma jurídica em partes e dados distintos, para que sejam estudados separadamente. Assim, em nosso humilde entendimento, acreditamos que as normas jurídicas têm a sua estrutura composta por **hipótese** e **conseqüente**, não sendo integrada pela sanção, eis que esta é uma norma autônoma, dotada, também, de hipótese e conseqüente⁶⁰.

⁵⁸ KARL LARENZ, **A Metodologia da Ciência do Direito**, p. 375-377 e 390; KARL ENGISCH, **Introdução ao Pensamento Jurídico**, p. 195; RICARDO LOBO TORRES, **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, p. 200; HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 25 *et seq.*; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Denúncia Espontânea e Multa Moratória: Confissão e Crise na “Jurisdição” Administrativa, *in* LUIZ EDUARDO GUNTHER (Coord.), **Jurisdição: Crise, Efetividade e Plenitude Institucional**, p. 406-407; FERNANDO ANDREONI VASCONCELLOS, A Derrotabilidade da Norma Tributária, **Revista Tributária de Finanças Públicas**, v. 15, n. 77, p. 125.

⁵⁹ **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, p. 43.

⁶⁰ Ao contrário de GERALDO ATALIBA – **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 53 –, para quem a sanção, juntamente com a hipótese e o “mandamento”, faz parte da estrutura da norma jurídica.

Nessa linha, temos que a hipótese é uma proposição descritiva de uma situação objetiva real, a qual, se praticada – fenômeno da **subsunção** – faz incidir o comando a ela atrelado, instaurando o conseqüente normativo, assim definido como parte do juízo hipotético da norma que estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para os sujeitos envolvidos, isto é, uma **relação jurídica**.

Dito isso, é importante frisar que a hipótese e o conseqüente integram a norma jurídica abstrata, estando ligados entre si por um elo de imputação deôntica não-modalizado, expressando o seguinte juízo hipotético: “se verificado o fato ‘X’, descrito na hipótese, deve ser a conseqüência ‘Y’”. Agora, caso esse mesmo fato aconteça ou seja praticado, em estrita identidade com aquele abstratamente descrito pela hipótese normativa (tipicidade), sofre a **incidência** da respectiva norma, inclusive do comando previsto em seu conseqüente, passando a ser um fato jurídico, gerador de uma relação jurídica, a qual une dois ou mais sujeitos por intermédio de um conectivo deôntico modalizado, que pode exprimir uma obrigação, uma permissão ou uma proibição.

Assim sendo, em outras palavras, caso um fato concreto corresponda integralmente à descrição abstrata contida na hipótese de uma norma jurídica (subsunção/tipicidade), opera-se a **incidência** dessa norma sobre tal fato, convertendo-o em fato jurídico e irradiando os efeitos jurídicos previstos no conseqüente, de forma vinculante para a conduta humana, originando, pois, uma relação jurídica. Muito esclarecedora, dessarte, a afirmação de PAULO DE BARROS CARVALHO, no sentido de que a hipótese está para o fato jurídico assim como o conseqüente está para a relação jurídica: ao passo que hipótese e conseqüente estão no plano normativo genérico e abstrato, o fato jurídico está no plano concreto e a relação jurídica, no individualizado⁶¹.

Aprofundando um pouco mais o tema, traz-se à colação o magistério de GERALDO ATALIBA, que define “incidência” como sendo um fenômeno especificamente jurídico da subsunção do conceito de um fato ao de uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação a tal fato das virtudes jurídicas

⁶¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 248.

previstas na norma, convertendo-o em fato jurídico⁶²⁻⁶³. Valendo-se da força esclarecedora dos exemplos, leciona o seguinte:

Com as cautelas que as comparações impõem, é fenômeno parecido com uma descarga elétrica sobre uma barra de ferro. Recebendo a descarga, a barra passa a ter força de atrair metais. Substancialmente, a barra persistirá sendo de ferro. Por força, entretanto, da descarga, adquirirá a propriedade de ser apta a produzir esse específico efeito de imã. Incidência é a descarga elétrica. A incidência do preceito normativo torna jurídico um fato determinado, atribuindo-lhe conseqüências jurídicas.⁶⁴

Nesse diapasão, cumpre ressaltar que a incidência é **automática e infalível**: uma vez que o fato descrito na hipótese é implementado no mundo fenomênico, opera-se a incidência da norma, passando o fato em referência a ser jurídico, irradiando, pois, uma relação jurídica, cujo cumprimento é obrigatório, sob pena de sua execução forçada. No entanto, é preciso ter em mente que a incidência da norma jurídica está condicionada à concretização de todos os dados descritos em sua hipótese – basta faltar somente um para que a hipótese continue não realizada, permanecendo suspensa sobre o mundo dos fatos, não havendo, pois, incidência.

Em sentido contrário, PAULO DE BARROS CARVALHO, de conformidade com seu mais recente entendimento sobre a matéria, defende que a incidência das normas jurídicas não é infalível, dependendo da expedição de um enunciado lingüístico concreto por parte da autoridade competente, que descreva o fato, ateste sua identidade com a descrição abstrata da hipótese normativa, individualize a conduta devida, e, se for o caso, de uma segunda norma, que imponha a sanção aplicável. Aliás, em verdade, antes dessa operação lingüística, sequer há que se falar em “fato jurídico”, mas somente em “evento” – o fato é o próprio relato lingüístico do evento. Dito de outro modo, “(...) *as normas gerais e abstratas*

⁶² **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 45.

⁶³ De acordo com FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA – **Tratado de Direito Privado, Parte Geral – Tomo I**, p. 4 *et. seq.* –, o fenômeno da subsunção é representado pela identidade entre um fato concretamente verificado e uma hipótese legal. Nesse plano, a incidência é a operação pela qual uma regra jurídica desce ao mundo dos fatos e colore, adjetiva, juridiciza fatos concretos – descritos abstratamente em sua hipótese –, trazendo-os ao mundo jurídico.

⁶⁴ GERALDO ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 45.

reivindicam, para a regulação efetiva dos comportamentos interpessoais, a expedição de normas individuais e concretas”⁶⁵.

Na mesma esteira é o magistério de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, se não vejamos:

(...) a norma não tem força própria para atingir a realidade, pois depende dos homens, dos aplicadores do direito, (...) necessário admitir que até que a autoridade aplique o direito, quer dizer, realize o ato de lançamento, juridicamente nada há: nem fato nem obrigação.⁶⁶

Assim, conclui que “*O fato jurídico e o crédito nascem, concomitantemente, com o ato de aplicação do direito*”⁶⁷.

Com o devido respeito, ousamos discordar dos dois mestres acima citados, mantendo a posição de que a incidência é automática e infalível. Assim, tão logo se verifique o fato abstratamente descrito em uma hipótese normativa, a norma a ela atrelada incide automaticamente, irradiando seus efeitos jurídicos, não havendo necessidade, para perfazer esse fenômeno, da redução lingüística de tal acontecimento.

Nesse prisma, entendemos, juntamente com PONTES DE MIRANDA, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, LOURIVAL VILANOVA, MARCOS BERNARDES DE MELLO e ADRIANO SOARES DA COSTA entre outros, que a incidência da norma jurídica não pode ficar presa a uma estrutura lingüística lógico-formal, mas, sim, levar em conta a realidade fática⁶⁸. Isso porque, sendo a finalidade do Direito regular condutas intersubjetivas, promovendo um processo de adaptação social, a possibilidade de sua incidência advém de sua relação com o mundo fático, e não da eventual edição de um enunciado lingüístico.

Muito bem, até aqui caminhamos no terreno da Teoria Geral do Direito, procurando descrever, em linhas gerais, a estrutura e como se opera a incidência de

⁶⁵ **Direito Tributário**..., *op. cit.*, p. 97.

⁶⁶ **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, p. 56.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 56 *et. seq.*

⁶⁸ FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, **Tratado**, *op. cit.*, p. 12; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Curso de Direito Comunitário**, p. 21-49; LOURIVAL VILANOVA, **Causalidade e Relação no Direito**, p. 85-88; MARCOS BERNARDES DE MELLO, **Teoria do Fato Jurídico (Plano da Existência)**, p. 12 *et. seq.*; ADRIANO SOARES DA COSTA, **Teoria da Incidência da Norma Jurídica: Crítica ao Realismo Lingüístico de Paulo de Barros Carvalho**, p. 91-97

toda e qualquer norma jurídica de comportamento. Necessário, pois, transplantarmos tais noções para o campo do direito tributário, para que possamos atingir os objetivos propostos no presente estudo.

1.5.2. A Norma Jurídica Tributária

Antes de tudo, por questões metodológicas, mister tornar claro o que entendemos, no presente trabalho, por “norma jurídica tributária”.

Para tanto, tomaremos como referência a doutrina de PAULO DE BARROS CARVALHO, que separa as normas jurídicas tributárias em três classes distintas: a) normas que demarcam princípios; b) normas que definem a incidência dos tributos, também denominadas de “normas-padrão de incidência” ou “regras-matrizes de incidência tributária”; e c) normas que fixam providências administrativas para a exigência e cobrança dos tributos, tais como as de lançamento, de fiscalização e de deveres instrumentais. Com supedâneo nessa classificação, opta por dividir o conjunto de normas jurídicas tributárias em dois grandes grupos: “*normas tributárias em sentido estrito*”, que se circunscrevem às regras-matrizes de incidência dos tributos, e as “*normas tributárias em sentido amplo*”, que se referem a todas as demais⁶⁹.

Dito isso, esclarece-se que será objeto central de estudo a chamada “norma tributária em sentido estrito”, vale dizer, a regra-matriz de incidência tributária, dirigida ao comportamento das pessoas de pagar tributo ao Estado. Assim, apenas para efeito de padronização lingüística, chamaremos tal figura de “norma jurídica tributária de incidência”, sem abandonar é claro, como sinônima, a expressão regra-matriz de incidência tributária.

Pois bem, tecidos esses breves esclarecimentos, temos que a norma jurídica tributária, como integrante da Teoria Geral do Direito, possui a mesma estrutura lógica das demais, delas se diferenciando no que diz respeito à natureza dos efeitos jurídicos decorrentes de sua incidência. São estas as palavras de PONTES DE MIRANDA:

⁶⁹ Curso..., *op. cit.*, p. 237-238.

A regra jurídica de tributação incide sobre o suporte fático, como todas as regras jurídicas. Se ainda não existe o suporte fático, a regra jurídica de tributação não incide; se não pode compor tal suporte fático, nunca incidirá. O crédito do tributo (imposto ou taxa) nasce do fato jurídico, que se produz com a entrada do suporte fático no mundo jurídico. Assim, nascem o débito, a pretensão e a obrigação de pagar o tributo, a ação e as exceções. O direito tributário é apenas ramo do direito público; integra-se; como os outros, na Teoria Geral do Direito.⁷⁰

Nesse sentido, o direito tributário é o conjunto de regras e princípios jurídicos que regulam a tributação, ou seja, a ação estatal de exigir tributos. Dito isso, define-se tributo como:

(...) obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma Pessoa Política (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecido os desígnios constitucionais (...).⁷¹⁻⁷²

Muito embora o conceito de tributo seja eminentemente constitucional, é bastante esclarecedora, para sua compreensão, a leitura do artigo 3º do Código Tributário Nacional, que, por sinal, reflete o espírito da Lei Maior⁷³.

Assim, valendo-nos dos conceitos até aqui trabalhados, concluímos que a norma jurídica tributária é composta por “hipótese tributária” e “conseqüente tributário”. Ao fato que concretiza aquele descrito na hipótese tributária, fazendo incidir a norma jurídica, chamamos de “fato jurídico tributário” e ao liame obrigacional dele decorrente, de “relação jurídica tributária”. E ainda, como lembra ANDRÉ

⁷⁰ **Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda 1 de 1969 – Tomo II**, p. 366.

⁷¹ GERALDO ATALIBA. **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 34.

⁷² Como lembra HUMBERTO BERGMANN ÁVILA – **Sistema...**, *op. cit.*, p. 297 –, o conteúdo da relação jurídica tributária é determinado exclusivamente pela lei, sendo que eventuais obrigações ou deveres instituídos por normas regulamentares, sem esteio em lei, não podem irradiar qualquer eficácia jurídica. São essas as suas palavras: “*tudo o que o sujeito passivo deve fazer deve estar predeterminado em lei. Qualquer obrigação que esteja prevista apenas num ato normativo secundário não precisa ser seguida*”. Esse é o postulado do Princípio da Legalidade, insculpido nos artigos 5º, II, e 150, I, da Constituição.

⁷³ “Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

RENATO MIRANDA ANDRADE, o conectivo deôntico da obrigação jurídica tributária é predominantemente do tipo “obrigatório”⁷⁴.

Dando seguimento, conforme já dito brevemente acima, sobretudo nos itens 1.4.1, páginas 14-16, e 1.5.1, páginas 20-25, as normas-padrão de incidência tributária são resultado da interpretação conjunta entre a Constituição e os dispositivos legais específicos que tratam da tributação – em geral, leis ordinárias. Nesses termos, a Constituição traça os arquétipos essenciais de grande parte dos tributos existentes em nosso direito positivo, fixando os limites e fronteiras para sua regulamentação pelo legislador infraconstitucional.

Resta óbvio, portanto, que a construção da norma jurídica tributária se deve iniciar com o estudo da Constituição e seus princípios, para então descer aos dispositivos legais, valendo-se, é claro, da interpretação sistemática.

Indo adiante, como é de aceitação pacífica, na doutrina pátria, tanto a hipótese tributária como o conseqüente tributário, não obstante sejam realidades unas e indivisíveis, podem ser decompostas, para fins didáticos, em diversos critérios, ou aspectos, que lhes dão conformidade, ínsitos à sua essência.

Nessa linha, PAULO DE BARROS CARVALHO, seguido de JOSÉ ROBERTO VIEIRA e CRISTIANE MENDONÇA, atribui à hipótese tributária os critérios a) material; b) temporal; e c) espacial; e ao conseqüente, os critérios a) pessoal, composto por sujeito ativo e sujeito passivo; e b) quantitativo, integrado por base de cálculo e alíquota⁷⁵.

Dessa posição diverge SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, o qual divide a hipótese em critérios a) material; b) pessoal; c) temporal; e d) espacial; e o conseqüente em critérios a) subjetivo (sujeitos ativo e passivo) e b) quantitativo (base de cálculo e alíquota). Especificamente acerca dos aspectos pessoal e subjetivo, explica-nos o autor em referência que, enquanto aquele diz respeito às condições e qualificações das pessoas envolvidas com o fato delineado na hipótese, sendo, pois, fundamental para sua correta identificação, este decorre da incidência

⁷⁴ ICMS: Constituição, Direito Comparado, Regra-Matriz de Incidência, p. 124.

⁷⁵ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, op. cit., p. 251; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A Regra-Matriz...*, op. cit., p. 62; CRISTIANE MENDONÇA, *Competência...*, op. cit., p. 53.

da norma jurídica tributária, ou seja, do nascimento da relação jurídica tributária⁷⁶. Esse também é o entendimento de MARÇAL JUSTEN FILHO⁷⁷.

Por sua vez, em sentido diverso, GERALDO ATALIBA, na esteira de DINO JARACH e AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, basicamente concentra todos os critérios da norma jurídica tributária em sua hipótese, deixando no conseqüente apenas a alíquota⁷⁸. Em face desse posicionamento, chegou-se a falar em uma escola da “glorificação do fato gerador”, tamanha a ênfase e concentração do estudo da norma jurídica tributária de incidência em sua hipótese, reduzindo-se quase que totalmente o âmbito do conseqüente normativo, e, portanto, da relação jurídica tributária.

Dito isso, em que pese às posições em contrário, expressas por juristas do mais alto quilate, adotamos, no presente estudo, a estrutura da norma jurídica tributária de incidência tal como construída por PAULO DE BARROS CARVALHO, seguida também por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, já explicada logo acima, por entendermos que a mesma guarda perfeita consonância com o fenômeno da incidência, concentrando na hipótese os critérios relativos ao reconhecimento do fato jurídico e atribuindo ao conseqüente os critérios que dizem respeito à relação jurídica, preservando, assim, o equilíbrio da estrutura lógica da norma de incidência tributária.

Ainda, relativamente à atribuição de um critério pessoal à hipótese, defendida por SACHA CALMON NAVARRO COELHO e MARÇAL JUSTEN FILHO, entendemos, com todo o respeito, ser desnecessária, haja vista de que a própria conformação do fato descrito na hipótese tributária guarda uma relação implícita com determinadas pessoas, sendo despicienda a sua menção expressa por um critério autônomo da hipótese.

Finalmente, passemos à explicação de cada um dos critérios que compõem a norma jurídica tributária de incidência, a começar pela sua hipótese:

a) **Critério material:** descrição abstrata – pela hipótese de incidência – de um comportamento humano desvinculado de circunstâncias de tempo e de espaço,

⁷⁶ **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**, p. 93.

⁷⁷ **O imposto sobre serviços na Constituição**, p. 46-54.

⁷⁸ GERALDO ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 78 e 113; DINO JARACH, **Estrutura e Elementos da Relação Jurídico Tributária**, **Revista de Direito Público**, p. 337-343; AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, **O Fato Gerador da Obrigação Tributária**, p. 83. Essa é a opção também de RUY BARBOSA NOGUEIRA – **Curso de Direito Tributário**, p. 147.

sendo, assim, representado por um verbo – pessoal e transitivo, indicativo de uma ação humana, podendo encerrar um **fazer**, um **dar** ou, simplesmente, um **ser** –, ligado a um complemento, que especifica a atuação humana encerrada no verbo – por exemplo, “auferir renda”, “realizar operações de circulação de mercadorias”, “ser proprietário de bem imóvel localizado em território urbano” *etc.*

É o núcleo da hipótese, visto que descreve o comportamento a ser atingido pela norma tributária de incidência, capaz de desencadear a relação jurídica tributária⁷⁹. Como tal, seus dados fundamentais são via de regra fornecidos pela Constituição, funcionando como diretriz necessária ao legislador, quando do exercício da competência tributária.

Nesse sentido, forçoso ter em mente que o estudo do critério material da regra-matriz de incidência tributária exige uma abstração do fato objeto da tributação de suas referências espaciais e temporais. No entanto, essa separação há que ser feita somente para fins didáticos, eis que não existe fato que não esteja condicionado pelo tempo e pelo espaço. Daí a necessidade de estudarmos os critérios temporal e espacial, como dados ínsitos à hipótese tributária, e como indispensáveis ao reconhecimento do fato que com ela se identifica.

b) **Critério temporal**: conjunto de dados da hipótese tributária que informa o momento em que se reputará ocorrido o fato jurídico tributário. É definido por PAULO DE BARROS CARVALHO como sendo

(...) o grupo de indicações que o suposto da regra abriga e que nos oferece elementos para saber, com rigor, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.⁸⁰

Muito embora raramente seja indicado por via expressa pela Constituição, sempre comporá o arquétipo dos tributos, ao menos de forma implícita, podendo ser determinado através de sua interpretação sistemática. Nesse passo, por exigência

⁷⁹ Importante, nesse plano, expor a crítica de PAULO DE BARROS CARVALHO – **Curso...**, *op. cit.*, p. 251-264 – a alguns autores que definem o critério material como sendo a descrição objetiva dos fatos que compõem a hipótese, por exemplo, RUY BARBOSA NOGUEIRA – **Curso...**, *op. cit.*, p. 147. Ora, tal idéia designa a hipótese como um todo, ou seja, o somatório de todos os seus critérios; é necessário isolar o fato descrito pela norma dos critérios temporal e espacial. É por isso que aquele autor alude a comportamentos, formados sempre por um verbo e um complemento, desvinculados de caracteres de tempo e espaço.

⁸⁰ **A Regra Matriz do ICM**, p. 231.

intransponível do Texto Maior, não se pode eleger como critério temporal momento anterior à prática do comportamento previsto como apto a desencadear a incidência da norma tributária; é um dado que deve guardar relação de inerência com o critério material. Tais diretrizes devem obrigatoriamente ser obedecidas pelo legislador, sob pena de inconstitucionalidade.

Ainda, segundo nos lembra o mesmo autor, o critério temporal é comumente confundido pelo legislador com o critério material, citando como um dos numerosos exemplos o artigo 1º do Decreto-Lei nº. 406, de 31 de dezembro de 1968, que designa por “fato gerador” do antigo ICM a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, ou seja, o seu critério temporal, o que não se pode admitir, em nome de uma ciência segura e precisa⁸¹⁻⁸².

c) **Critério espacial:** conjunto de indicações destinadas ao reconhecimento do local em que deve ocorrer o fato jurídico tributário: isto é, se o fato não ocorrer no lugar previsto legalmente, não se concretizará o fato descrito na hipótese. Trata-se, para GERALDO ATALIBA, da “(...) *indicação de circunstâncias de lugar – contidas explícita ou implicitamente na h.i. – relevantes para a configuração do fato imponible*”⁸³. Normalmente, também não consta de maneira expressa dos arquétipos constitucionais dos tributos, tampouco nas leis instituidoras dos mesmos, porém, da mesma forma, faz-se presente de forma implícita, devendo guardar relação lógica com o comportamento descrito pelo critério material, não podendo extravasar suas fronteiras. Nesse diapasão, levando em conta o modo com que esse critério é formulado pela lei, estabelece-se a seguinte classificação: i) a hipótese menciona expressamente um local para a ocorrência do fato jurídico tributário; ii) menção relativa, de áreas geográficas delimitadas – ex. IPTU – local: áreas urbanas dos municípios –; e iii) não-indicação do critério: caso em que o fato jurídico tributário pode-se consumir em qualquer local dentro do campo de vigência territorial da lei instituidora. Apesar disso, importante ter em mente que critério espacial e campo de validade da lei são ontologicamente distintos, podendo divergir radicalmente⁸⁴.

⁸¹ “Art. 1º. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias tem como fato gerador: I - a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;”

⁸² PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, op. cit., p. 262.

⁸³ **Hipótese...**, op. cit., p. 93-94.

⁸⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, op. cit., p. 257.

Vencida a hipótese, passemos à explanação, em apertada síntese, dos critérios integrantes do conseqüente da norma tributária:

a) **Critério pessoal**: é o conjunto de elementos que indica quem serão os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária, uma vez concretizado o fato descrito na hipótese de incidência. Abrindo um parêntese, como o critério em referência diz respeito à relação jurídica tributária, deve ser estudado no conseqüente, e não no âmbito da hipótese de incidência, como defendem GERALDO ATALIBA, DINO JARACH, AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, RUY BARBOSA NOGUEIRA, entre outros autores integrantes da “escola da glorificação do fato gerador”, já criticada logo acima⁸⁵.

Por outro lado, conforme já referido, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO e MARÇAL JUSTEN FILHO são partidários da inclusão de um critério pessoal na hipótese de incidência, apontando para o sujeito da conduta descrita no critério material, e, por sua vez, de um critério subjetivo no conseqüente, sendo destinado à conformação da relação jurídica⁸⁶. Dessa posição discorda JOSÉ ROBERTO VIEIRA, sob a justificativa de que o critério pessoal já está, de certa forma, implícito no critério material, tendo em vista que ele encerra um comportamento atribuído a pessoas, representado por um verbo pessoal, ou seja, relaciona um comportamento a um sujeito, o que torna imprópria a indicação do sujeito da conduta como critério da hipótese de incidência⁸⁷. Tal conclusão é, pensamos, irretocável, ante o que nos mantemos com a estrutura da norma tributária defendida pelo mestre paranaense.

Dando seguimento, primeiramente, o sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir o tributo, ou seja, do comportamento de levar dinheiro ao Estado; é aquele que detém a capacidade tributária ativa. De regra, confunde-se com o titular da competência tributária. No entanto, existe a possibilidade de que a capacidade tributária ativa seja delegada a outra pessoa, desde que exerça finalidade pública, hipótese que dependerá de previsão legal expressa⁸⁸. Essa

⁸⁵ GERALDO ATALIBA, **Hipótese**..., *op. cit.*, p. 78 e 113; DINO JARACH, **Estrutura**..., *op. cit.*, p. 337; AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, **O Fato**..., *op. cit.*, p. 83; RUY BARBOSA NOGUEIRA, **Curso**..., *op. cit.*, p. 147.

⁸⁶ SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, **Teoria**..., *op. cit.*, p. 93; MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto**..., *op. cit.*, p. 46-54.

⁸⁷ **A Regra-Matriz**..., *op. cit.*, p. 63.

⁸⁸ O sujeito ativo é um dado que se encontra estabelecido no plano normativo abstrato, podendo ser extraído com a simples leitura dos textos legais dos Estados e do Distrito Federal. Nesse sentido,

circunstância demonstra a impropriedade redacional do artigo 119 do Código Tributário Nacional, o qual, literalmente interpretado, dá a entender que o sujeito ativo sempre será a pessoa política detentora da competência tributária⁸⁹.

Por sua vez, o sujeito passivo é a pessoa qualificada pela lei como titular do dever jurídico de efetuar a prestação objeto da relação jurídica tributária – entregar dinheiro ao Estado. Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, é a “(...) *pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: (...)*”⁹⁰.

Nessa esteira, só pode ser sujeito passivo de obrigação tributária aquele que é autorizado pela Constituição, ou seja, que é colocado na posição de “destinatário constitucional tributário”. A Lei Maior assim dispõe para que seja onerado somente o patrimônio de quem manifestou capacidade contributiva, com a prática de fatos jurídicos tributários. Assim, nos tributos não-vinculados (impostos), só pode ser eleito como sujeito passivo aquele que provoca o comportamento descrito na hipótese de incidência tributária, ou que, ao menos, tenha relação íntima com o mesmo, no caso da “sujeição passiva indireta”⁹¹. De seu turno, nos tributos vinculados, o sujeito passivo será aquele que se valeu do serviço público oferecido, de forma imediata ou potencial, ou que foi atingido por ato da atividade de polícia, no caso das taxas, ou quem foi beneficiado pela valorização de imóvel próprio, decorrente de obra pública, na contribuição de melhoria.

Comumente, e ao contrário do que ocorre com o sujeito ativo, o sujeito passivo não é eleito expressamente pela lei ou pela Constituição, sendo fornecidos apenas dados gerais para sua apuração. Em regra, a interpretação sistemática dos dispositivos legais fornece-nos a categoria, a situação ou a profissão de quem pode figurar na relação jurídica tributária como sujeito passivo. Por exemplo: “importador”, “comerciante”, “proprietário de bem imóvel urbano”, “industrial” *etc.* Todavia, a

como lembra GERALDO ATALIBA – **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 83 –, quando a lei nada dispuser acerca do sujeito ativo, será ele o titular da competência tributária.

⁸⁹ “Art. 119. *Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.*”

⁹⁰ **Curso...**, *op. cit.*, p. 300.

⁹¹ Acerca do assunto, de grande valia o magistério de José Roberto Vieira – **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 111: “*Conquanto o Estatuto fundamental não aponte o sujeito passivo tributário, suas indicações quanto à materialidade da hipótese já oferecem alguns parâmetros nesse sentido, pois não se duvida que tal figura, seja contribuinte ou responsável, haverá sempre de guardar uma necessária relação com o evento que preenche o núcleo hipotético normativo.*”

completa individualização do sujeito passivo depende da prévia incidência da norma sobre um fato concreto.

b) **Critério quantitativo:** conjunto de dados inerentes ao conseqüente normativo que aponta qual será o “*quantum*” da obrigação tributária. É composto pela conjugação da base de cálculo e da alíquota.

Pois bem, em primeiro lugar, a base de cálculo representa a dimensão da materialidade da hipótese de incidência do tributo. É ela que fornece as diretrizes para mensurar o fato jurídico tributário, assim como para apurar o “*quantum debeatur*” da obrigação tributária devida pelo sujeito passivo⁹². GERALDO ATALIBA define-a como “(...) *a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur*”⁹³. Evidentemente, deve ser definida em lei competente, eis que submetida ao Princípio da Legalidade Estrita.

Nessa linha, de acordo com a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO e ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a base de cálculo deve guardar relação umbilical com a hipótese do tributo, sob pena de desvirtuar sua natureza. Isso porque deve identificar precisamente o fato objeto da tributação, ser sua medida econômica exata – em cumprimento ao Princípio da Capacidade Contributiva⁹⁴. Não é por acaso que ALFREDO AUGUSTO BECKER afirma que o cerne da hipótese tributária é precisamente a base de cálculo, já que ela identifica o gênero do tributo, e também sua espécie⁹⁵.

De fato, como já foi visto, para a correta identificação das espécies e subespécies tributárias, insatisfatória a simples análise das hipóteses normativas, a despeito do que determina o artigo 4º do Código Tributário Nacional, sendo

⁹² Nesse sentido, tem-se que a base de cálculo se encontra no plano normativo abstrato, e, por assim ser, fornece critérios para mensurar o fato jurídico tributário. Ao contrário da alíquota, que já é determinada previamente em lei.

⁹³ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 108. Para distinguir a previsão hipotética da lei e a base concretamente apurada no mundo fenomênico, o eminente jurista vale-se das expressões “base de cálculo” e “base calculada”.

⁹⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 328; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 70.

⁹⁵ **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 298. A base de cálculo é fundamental para assegurar a observância da capacidade contributiva, haja vista de que procura dimensionar o fato jurídico praticado, de forma a apurar precisamente a riqueza por ele manifestada, onerando, assim, eqüitativamente os mais diversos fatos jurídicos tributários.

necessária sua coligação com as respectivas bases de cálculo. Essa assertiva decorre da interpretação sistemática dos artigos 145, § 2º, e 154, inciso I, da Constituição, os quais atribuem à combinação entre hipótese tributária e base de cálculo o mister de identificar as diferentes espécies e subespécies tributárias⁹⁶.

Dando seguimento, juntamente às funções mensuradora do fato jurídico tributário e quantificadora da obrigação tributária, possui, a base de cálculo, ainda, o papel de afirmar, confirmar ou infirmar o comportamento descrito na hipótese de incidência: afirmar, quando haja perfeita sincronia entre tais dados; confirmar, quando a previsão do fato seja obscura, sendo o mesmo revelado pela base de cálculo; e, por fim, infirmar, caso a base de cálculo não represente efetivamente uma medida do fato⁹⁷.

Por tudo isso, é lícito concluir pela inconstitucionalidade dos chamados tributos fixos, os quais não contam com base de cálculo, tendo o seu “*quantum*” determinado por valores invariáveis, eis que ofendem à exigência constitucional da existência do binômio base de cálculo e hipótese tributária, além dos princípios magnos da Capacidade Contributiva e da Igualdade. Essa é a conclusão de MARÇAL JUSTEN FILHO:

(...) na medida em que se adota um valor fixo para um determinado tributo, dá-se um tratamento idêntico para situações diversas. Há uma igualação entre diversidades, impondo-se deveres idênticos perante o mais e o menos. Como o princípio da isonomia significa não apenas ‘tratar igualmente os que estão em situação idêntica’, mas também ‘tratar desigualmente os que estão em situação diversa’, não vislumbramos cabimento de um tributo invariável.⁹⁸

Em outras palavras, o tributo fixo promove desigualdades absolutamente aleatórias e arbitrárias, devendo, por isso, ser expurgado de nosso ordenamento jurídico, tal como qualquer dispositivo inconstitucional.

Por fim, a alíquota é o fator que, combinada à base de cálculo, resulta no montante exato da dívida tributária, produzindo um valor que será exigido pelo

⁹⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 328 *et seq.*; MARCELO VIANA SALOMÃO, *ICMS...*, *op. cit.*, p. 27-29.

⁹⁷ Hipótese na qual, para PAULO DE BARROS CARVALHO – *Curso...*, *op. cit.*, p. 330-331 –, a natureza do tributo é determinada pela base de cálculo, e isso se o tributo não padecer de inconstitucionalidade.

⁹⁸ MARÇAL JUSTEN FILHO, *O Imposto...*, *op. cit.*, p. 244.

sujeito ativo, diretamente do sujeito passivo. Enquanto que a base de cálculo é um dado explicativo de como mensurar o fato jurídico tributário, a alíquota é um dado aritmético, que, coligada à base de cálculo, fornece o “*quantum*” exato da dívida. Em regra, materializa-se como um percentual da base de cálculo – por exemplo, 10% sobre a renda auferida, 15% sobre o valor da operação mercantil *etc.* Conforme observa PAULO DE BARROS CARVALHO, é inadmissível a existência de tributo sem alíquota, já que ela tem o papel fundamental de apurar o valor da obrigação tributária a partir de uma parcela da base de cálculo, auxiliando na realização dos Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva. Nesse plano, sua ausência, em regra, conduz ao confisco puro e simples, e, obviamente, ao avilte do mínimo vital.

É essa, em síntese, de acordo com nosso humilde entendimento, a estrutura da norma jurídica tributária de incidência, ou regra-matriz de incidência de tributária, sobre a qual será oportunamente aplicado o ICMS sobre as importações.

1.5.3. A Determinação da Natureza do Tributo

Finalmente, neste último item do primeiro capítulo, objetivando complementar a análise relativa à estrutura da norma jurídica tributária, estabeleceremos as condições e requisitos para a correta determinação e/ou individualização das espécies e subespécies tributárias.

Isso posto, apenas a título de esclarecimento, ao estudarmos a questão das subespécies tributárias, ater-nos-emos tão somente aos impostos, haja vista de que o objeto central da presente dissertação é justamente um imposto. Em outras palavras, dedicar-nos-emos, de forma mais detida, à busca de um critério seguro para a individualização dos mais diversos impostos previstos em nossa Carta Magna – sem, é claro, examiná-los particularmente. Essas reflexões, pensamos, serão bastante úteis em momento oportuno, principalmente quando da discussão da natureza jurídica do ICMS sobre as importações.

Pois bem, primeiramente, quanto às espécies tributárias, não teceremos considerações mais profundas, haja vista não se tratar do objeto de nosso estudo. Desse modo, rapidamente, interpretando o artigo 145 da Constituição, pensamos haver no Sistema de Direito Positivo brasileiro três espécies distintas de tributos: a)

impostos, cujas hipóteses de incidência têm por objeto comportamentos que denotam manifestações de riqueza, juridicamente qualificadas, desvinculadas de qualquer atuação estatal – tributos não-vinculados; b) **taxas**, devidas em virtude de uma ação direta do Estado, seja pela prestação de um serviço público ou por exercício de atividade de polícia – tributos diretamente vinculados; e c) **contribuição de melhoria**, decorrente da valorização verificada em imóveis particulares, decorrentes de obras públicas – tributo indiretamente vinculado.

Por sua vez, relativamente às subespécies tributárias dos impostos, de acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO, elas só podem ser aferidas com precisão a partir da análise conjunta das respectivas hipóteses tributárias e bases de cálculo. Isso porque, como se sabe, a base de cálculo deve representar a medida econômica exata do comportamento descrito pela hipótese, podendo afirmá-lo, confirmá-lo ou infirmá-lo⁹⁹. Vejamos as suas palavras:

Não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. É preciso que examinemos, antes de mais nada, por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal. (...) No direito brasileiro, o tipo tributário se acha integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo. O binômio, adequadamente identificado com revelar a natureza própria do tributo que investigamos, tem a excelsa virtude de nos proteger da linguagem imprecisa do legislador.¹⁰⁰

Nesse sentido, recorrendo a alguns exemplos, na norma de incidência do imposto sobre a renda, a base de cálculo deve ser uma medida dessa renda. Já quanto ao imposto predial e territorial urbano, a base de cálculo deve compreender um índice de valor da propriedade, normalmente identificada com o valor venal do imóvel. Da mesma forma, relativamente ao ICMS, sua base de cálculo deve ser eleita como sendo o valor da operação de circulação de mercadoria ou do serviço: caso contrário, não será ICMS, mas um imposto distinto, cuja natureza será estabelecida pela base de cálculo – e isso se não estiver eivado de inconstitucionalidade¹⁰¹.

⁹⁹ **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 28-29, 198.

¹⁰⁰ **Curso...**, *op. cit.*, p. 27, 28 e 29.

¹⁰¹ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **A Importação no Direito Tributário: Impostos, Taxas, Contribuições**, p. 25-28.

Dentro desse raciocínio, ALFREDO AUGUSTO BECKER afirma ser, a base de cálculo, um dos elementos centrais da hipótese normativa dos tributos, servindo para estabelecer sua natureza. Isso porque contém a medida econômica dos fatos descritos pelas correspondentes hipóteses de incidência¹⁰².

Nesse plano, critica-se o artigo 4º do Código Tributário Nacional, eis que condiciona a identificação da “natureza jurídica específica” de cada tributo ao exame exclusivo de sua hipótese, ao passo que o correto seria a análise conjunta de hipótese e de base de cálculo, verificando sua relação de congruência interna.

Ora, a base de cálculo mede a riqueza compreendida pela hipótese, sendo elemento central das discussões acerca da capacidade contributiva. Assim, seu estudo é fundamental para que possamos aferir com precisão o fato descrito hipoteticamente pela norma de incidência, e se o mesmo cumpre com os ditames insculpidos em nossa Constituição. Tanto é que podemos chegar a uma situação em que a base de cálculo simplesmente infirme o comportamento previsto pela norma, isto é, deixe claro que a natureza do tributo é outra que não aquela aparentemente exteriorizada pela hipótese.

Exemplificativamente, imagine-se a fixação da base de cálculo do imposto predial e territorial urbano como sendo o valor do aluguel mensal gerado pelo imóvel. Nessa situação, o imposto em referência seria um autêntico imposto sobre a renda e não sobre a propriedade predial e territorial urbana. E essa conclusão, repita-se, só pode advir da análise comparativa entre hipótese tributária e base de cálculo, e não desses elementos isoladamente considerados.

De acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO, no que é seguido por MARCELO VIANA SALOMÃO, essa assertiva tem sede em nosso Texto Constitucional, mais especificamente na interpretação sistemática dos artigos 145, § 2º, e 154, I, da Constituição, os quais atribuem à combinação entre hipótese de incidência (“fato gerador”) e base de cálculo o mister de identificar os diferentes gêneros e espécies tributárias¹⁰³. Vejamos a sua redação:

Art. 145. (...)
(...)

¹⁰² Teoria..., *op. cit.*, p. 238.

¹⁰³ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 328 *et. seq.*; MARCELO VIANA SALOMÃO, **ICMS...**, *op. cit.*, p. 27-28.

§ 2º As taxas não poderão ter **base de cálculo** própria de impostos. (destacamos)

Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos, e não tenham fato gerador ou **base de cálculo** próprios dos discriminados nesta Constituição. (destacamos)

De tudo isso, não poderia ser diferente nossa conclusão: as subespécies tributárias dos impostos só podem ser individualizadas com precisão a partir da análise conjunta entre hipótese tributária e base de cálculo das respectivas regras-matrizes de incidência.

Dessa forma, fixadas as premissas fundamentais de nosso estudo, sigamos adiante.

CAPÍTULO 2 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1. Introdução

Dissemos, acima, que o direito é um sistema, e como tal, unificado por princípios gerais ou fundamentais que lhe conferem direção e essência. Vimos também que, no interior do ordenamento jurídico, existem diversos subsistemas, entre os quais, o Subsistema Constitucional do ICMS, o qual é orientado por vários princípios gerais e específicos.

Com base nisso, não poderíamos deixar de examinar alguns princípios que diretamente concorrem para a compreensão do tema em referência, tais como os da Capacidade Contributiva, da Seletividade e da Vedação ao Efeito de Confisco – ou Não-confisco. Nesse sentido, por questões metodológicas, e para não transbordarmos das raias de nosso objeto de estudo, analisaremos apenas de forma indireta os princípios gerais unificadores do ordenamento jurídico, a exemplo dos da Igualdade, da Legalidade, da Universalidade da Jurisdição e da Liberdade, entre outros, sem desenvolvê-los exaustivamente.

Como exceção, examinaremos, dentro do arcabouço dos princípios gerais, o da Segurança Jurídica, haja vista de que esse princípio possui implicações bastante interessantes no tema central de nosso estudo, o ICMS sobre as importações, como se verá oportunamente.

Por fim, quanto ao Princípio da Não-cumulatividade, também essencial no campo do ICMS, estudá-lo-emos apenas no capítulo seguinte, logo após o exame da regra-matriz de incidência do ICMS sobre as operações de circulação de mercadorias. Isso porque, por se tratar de um princípio específico, sua total compreensão depende do exame prévio do tributo ao qual se aplica, *in casu*, o ICMS. De fato, como ainda não estudamos a regra-matriz de tal imposto, bem como a sistemática de sua incidência, a análise do Princípio da Não-cumulatividade, no presente momento, importaria algumas restrições de caráter metodológico, ante o que, preferimos transferi-lo para o capítulo seguinte.

2.2. Os Princípios da Capacidade Contributiva e da Seletividade

2.2.1. Princípio da Capacidade Contributiva – Linhas Gerais

A Constituição, em seu artigo 145, § 1º, prevê o chamado Princípio da Capacidade Contributiva, nos seguintes termos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Nas palavras de FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, “*A capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica (...)*”, permitindo, assim, “*(...) a divisão eqüitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal*”¹⁰⁴.

Trata-se da idéia básica da proporcionalidade da tributação: paga mais tributo o contribuinte que manifesta riqueza com maior intensidade, vale dizer, na proporção de sua capacidade de contribuir para o Estado, de modo que a incidência tributária repercuta de forma idêntica no patrimônio de todos. É com base nesse raciocínio que FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT, DOUGLAS YAMASHITA e FERNANDO AURÉLIO ZILVETI entendem que o Princípio da Capacidade Contributiva é fundamento da proporcionalidade e não da progressividade: esta, ao contrário de consagrar o Princípio da Capacidade Contributiva, pode desvirtuá-lo, motivo pelo qual deve ser empregada com bastante cautela¹⁰⁵⁻¹⁰⁶.

Em linhas gerais, esses autores referem, como índice mais seguro para medição da capacidade contributiva, a “renda”. Isso porque, é a principal pedra de

¹⁰⁴ **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**, p. 134.

¹⁰⁵ FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT, **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**, p. 173-175; KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA, **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**, p. 72; FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 186-187.

¹⁰⁶ Em sentido contrário, REGINA HELENA COSTA – **Princípio da Capacidade Contributiva**, p. 93 – entende que a progressividade é exigência do Princípio da Capacidade Contributiva. A despeito do brilhantismo da autora, manifestamo-nos favoráveis à posição dos autores acima citados.

toque para o exercício de atividades econômicas (livre iniciativa), bem como para aquisição de bens e mercadorias (consumo). Tanto é que, ao ultrapassar a renda e atingir o patrimônio, a tributação acaba por destruir a capacidade contributiva, inviabilizando a liberdade, a livre iniciativa, o consumo, e, em última análise, o direito de propriedade¹⁰⁷.

Indo adiante, segundo FRANCESCO MOSCHETTI, seguido por FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, a capacidade contributiva pode ser vista sob dois pontos de vista: a) objetivo, ou absoluto: leva em conta manifestações objetivas de riqueza e suas respectivas intensidades, sem considerar a condição econômica do cidadão; e b) subjetivo, ou relativo: considera a pessoa e sua capacidade individual de contribuir para com o Estado¹⁰⁸.

Nesses termos, em regra, a configuração das diversas espécies e subespécies tributárias, previstas em nosso ordenamento jurídico, acabam por consagrar, de forma mais marcante, a capacidade contributiva em sentido objetivo, já que a tributação recai basicamente sobre os fatos praticados – como manifestações objetivas de riqueza –, sem levar muito em conta a condição econômica individual de quem os praticou. Vale dizer, ordinariamente, a aptidão para contribuir com o Estado, mediante o pagamento de tributos, é medida conforme o grau de intensidade econômica dos fatos tributários praticados pelos cidadãos. No entanto, isso não quer dizer que a capacidade contributiva subjetiva não tenha espaço no Direito Tributário Brasileiro, fazendo-se presente em diversas questões, especialmente no que toca ao mínimo existencial.

Dito isso, em termos práticos, de um lado, o Princípio da Capacidade Contributiva determina que todos os fatos tributários expressem conteúdo econômico mensurável, sendo, pois, “fatos presuntivos de riqueza”. Caso contrário, estaria aberta a possibilidade de tributação de fatos destituídos de conteúdo econômico, ou seja, que não manifestam qualquer espécie de riqueza, gerando, pois, autêntico confisco. É nesse sentido a importância da base de cálculo, haja vista de que esse dado tem a finalidade primordial de dimensionar o fato jurídico tributário, de forma a apurar precisamente a riqueza por ele manifestada, possibilitando, assim, uma

¹⁰⁷ Em sentido semelhante, REGINA HELENA COSTA – *Ibidem*, p. 28 –, trata a aquisição de renda como índice direto de medição de capacidade contributiva.

¹⁰⁸ FRANCESCO MOSCHETTI, **El Principio de Capacidad Contributiva**, p. 395-396; FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 140.

tributação proporcional e eqüitativa, de acordo com a capacidade contributiva de cada cidadão¹⁰⁹.

Com base nesse raciocínio, resta claro que não se podem considerar como manifestação de riqueza, apta a sofrer o impacto da carga tributária, grandezas estranhas ao binômio hipótese/base de cálculo dos tributos. Acerca do assunto, é enfática a lição de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

Não creio que o princípio da capacidade contributiva (ou econômica, como se prefere) – imanente e adstrito ao realizador do fato imponible – compreenda e permita a distribuição de cargas tributárias estranhas ao fato imponible.¹¹⁰

Ora, como já referido no capítulo anterior, a base de cálculo deve ser a expressão econômica exata do critério material, não podendo conter elementos alheios à sua compostura objetiva, sob pena de violação ao Princípio da Capacidade Contributiva. A respeito, tome-se como exemplo a inclusão, na base de cálculo do ICMS, de valores relativos a juros ou flutuações cambiais, os quais, como veremos oportunamente, não fazem parte da sua hipótese tributária¹¹¹.

Por isso mesmo, via de regra, também são inadmissíveis as freqüentes iniciativas dos legisladores infraconstitucionais de incluir montantes de tributos nas bases de cálculo dos impostos. Trata-se, na visão de EDUARDO BOTTALLO, no mínimo, de uma manifestação “inusitada” de capacidade contributiva¹¹². Já para ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que preferiu deixar de lado a figura de linguagem da ironia, cuida-se de medida totalmente inconstitucional, que não encontra suporte de validade no ordenamento jurídico, por violação ao Princípio da Capacidade Contributiva¹¹³.

Nesse prisma, colha-se o artigo 16, do Código Tributário Nacional, que define a espécie tributária “imposto”, como sendo “o tributo cuja obrigação tem por fato

¹⁰⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário**..., *op. cit.*, p. 208-209.

¹¹⁰ **ICMS, Teoria e Prática**, p. 110.

¹¹¹ O mesmo raciocínio aplica-se aos demais critérios da norma tributária: caso sejam editados pelo legislador em confronto com a Constituição, certamente será violado o Princípio da Capacidade Contributiva. É nesse sentido a sua ligação umbilical com os princípios da legalidade e tipicidade.

¹¹² ICMS: A Importação de Bens e a EC nº 33/01, **Repertório IOB de Jurisprudência: tributário e constitucional**, n. 11, p. 392.

¹¹³ **ICMS**, *op. cit.*, p. 218-220.

gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Por isso, uma vez que “pagar imposto” decorre de uma obrigação *ex lege* e compulsória, não poderiam, em regra, os montantes devidos a esse título, ser incluídos na base de cálculo de outros impostos, por força do Princípio da Capacidade Contributiva. E isso porque, o direito tributário brasileiro considera como manifestação de capacidade contributiva, para efeitos de incidência dos impostos, determinados fatos presuntivos de riqueza, independentes de qualquer atividade estatal específica, e não a obrigação de pagar imposto – decorrente da incidência tributária sobre algum desses fatos¹¹⁴.

Assim, *a priori*, a incidência de impostos sobre outros tributos não encontra guarida em nosso Sistema Constitucional Tributário, especialmente no que diz respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva, justamente por não representar qualquer manifestação de riqueza para fins de incidência tributária.

De outro lado, como é praticamente pacífico em nossa doutrina, o Princípio da Capacidade Contributiva representa uma materialização do Princípio da Igualdade, eis que possibilita uma distribuição eqüitativa da carga tributária, proporcionalmente à aptidão manifestada de riqueza dos cidadãos. Nesse prisma, segundo HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, o princípio da capacidade contributiva funciona como um critério para mensuração da igualdade entre os contribuintes¹¹⁵⁻¹¹⁶.

É por isso que os estudos relativos ao Princípio da Capacidade Contributiva devem necessariamente estar ligados à questão do mínimo existencial: em razão

¹¹⁴ A esse respeito, confira-se a redação do artigo 3º, do Código Tributário Nacional, que deixa claro que o pagamento de todo e qualquer tributo provém de uma obrigação legal e compulsória, não podendo, por isso, ser considerado como manifestação objetiva de riqueza, ao menos para efeito da incidência de impostos: “Art. 3º. *Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*”

¹¹⁵ **Sistema...**, *op. cit.*, p. 364-365. Segundo o autor, como o Princípio da Igualdade necessita de índices e medidas para sua perfeita aplicação, seu conteúdo, em matéria tributária, é preenchido pelo Princípio da Capacidade Contributiva.

¹¹⁶ Por isso mesmo, pensamos que referido princípio veda a instituição de tributos fixos, isto é, que não levam em conta a intensidade econômica dos fatos praticados, não prevendo, pois, base de cálculo e alíquota. Isso porque, essas figuras anômalas impedem que a situação tributada seja efetivamente medida, instituindo tratamento igual para situações potencialmente desiguais. É esse o caso do Imposto Sobre Serviços instituído pelo Município de Curitiba, no Estado do Paraná, que, através do artigo 9º da Lei Complementar nº. 40, de 18 de dezembro de 2001, onera os profissionais autônomos com um valor fixo e uniforme. Além disso, como já dito acima, a interpretação conjunta dos artigos 145, § 2º e 154, I, da Constituição, dá conta que os tributos possuem, além de hipótese de incidência, base de cálculo, o que também afasta a idéia de tributo fixo. Essa é a posição de HUMBERTO BERGMANN ÁVILA – *Ibidem*, p. 368-369 – e JOSÉ ROBERTO VIEIRA – **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 67.

dos princípios da Igualdade e da Justiça Social, a capacidade contributiva só se inicia após a dedução das despesas necessárias à manutenção da existência digna das pessoas. Vale dizer, só podem ser considerados como manifestação de riqueza, para fins de tributação, os fatos praticados além do mínimo existencial.

Afinado nessas premissas, FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT define o Princípio da Capacidade Contributiva como sendo “(...) *uma esfera de liberdade do legislador tributário*”, limitada por um ponto a partir do qual a tributação se torna possível, ou seja, o mínimo existencial, e outro no qual ela deixa de ser quantitativamente razoável, sendo confiscatória, tanto abaixo quanto acima desse limite¹¹⁷.

Concluindo, nas palavras do autor,

A possibilidade constitucional de tributação não começa com a pura e simples existência de riqueza. É necessário que essa riqueza exceda o mínimo necessário para a realização de direitos constitucionais básicos, sem os quais torna-se impossível falar em existência digna.(sic)¹¹⁸

No mesmo sentido é o magistério de KLAUS TIPKE, para quem, a capacidade contributiva começa além do mínimo existencial e encontra seus limites no princípio da liberdade¹¹⁹. Também acompanha esse raciocínio MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI¹²⁰.

Diante de tudo isso, não é por acaso que o princípio em tela é visto por FERNANDO AURÉLIO ZILVETI como a melhor expressão para a realização da justiça tributária, eis que possibilita, ao menos em tese, uma tributação segura e igualitária, bem como uma melhor redistribuição de rendas, atentando, pois, para diversos direitos humanos fundamentais¹²¹. Na mesma esteira, de acordo com KLAUS TIPKE, o Princípio da Capacidade Contributiva é o critério de realização da justiça no campo do Direito Tributário, eis que garante uma tributação igualitária e

¹¹⁷ **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 162-169.

¹¹⁸ *Ibidem*, p. 169-170.

¹¹⁹ **Justiça...**, *op. cit.*, p. 48.

¹²⁰ Família e Tributação: A Vedação Constitucional de se Utilizar o Tributo com Efeito de Confisco, **Revista da Faculdade de Direito da Ufmg**, n. 32, p. 156.

¹²¹ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 127.

proporcional, recaindo apenas sobre aqueles que podem pagar, na medida de seus ganhos e de suas riquezas¹²².

Assim, por veicular direitos fundamentais do cidadão, possui eficácia plena e aplicabilidade imediata, não podendo ser limitado, modificado ou suprimido, seja pelo legislador infraconstitucional, seja por meio de emenda constitucional, estando protegido, pois, pelo artigo 60, § 4º, IV, da Constituição. Trata-se, nesse plano, de uma cláusula pétrea.

2.2.2. O ICMS e os Princípios da Capacidade Contributiva e da Seletividade

Para FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, o Princípio da Capacidade Contributiva aplica-se apenas parcialmente ao ICMS, por ser ele um imposto indireto, ou seja, cuja carga econômica é transferida para o adquirente das mercadorias ou dos serviços, notadamente o consumidor, muito embora tenha como sujeito passivo o vendedor/prestador de serviços¹²³. Inclusive, boa parte da doutrina nacional entende ser tal princípio inaplicável ao ICMS, por ter, esse imposto, um critério material que não leva em conta elementos de caráter pessoal do sujeito passivo – gerando a impossibilidade de sua gradação conforme a capacidade contributiva dos respectivos sujeitos passivos. São os casos de REGINA HELENA COSTA, CRISTIANE MENDONÇA, MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e ALCIDES JORGE COSTA, os quais defendem que os impostos indiretos como o ICMS e o IPI sujeitar-se-iam tão somente ao Princípio da Seletividade¹²⁴.

Em sentido diverso, LUCIANO DA SILVA AMARO pugna pela aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva ao ICMS, só que levando em conta a óptica do destinatário final das mercadorias/serviços da cadeia mercantil, isto é, o consumidor¹²⁵. Essa é a mesma opinião de DOUGLAS YAMASHITA, sob a justificativa de serem os consumidores finais os destinatários de toda a carga

¹²² **Justiça...**, *op. cit.*, p. 28-29.

¹²³ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 276.

¹²⁴ REGINA HELENA COSTA, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 28; CRISTIANE MENDONÇA, **Competência...**, *op. cit.*, p. 166; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, Notas de Atualização, ALIOMAR BALEEIRO, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 694; ALCIDES JORGE COSTA, Capacidade Contributiva, **Revista de Direito Tributário**, n. 55, p. 301.

¹²⁵ **Direito Tributário Brasileiro**, p. 135-136.

econômica do tributo, incidente sobre as “operações intermediárias”. Nesse sentido, segundo pensa, não se pode medir a capacidade contributiva de uma empresa tendo por base as operações de circulação de mercadoria e as prestações de serviços de transporte e de comunicação que levam a efeito, citando como exemplo a possibilidade de realização de negócios com prejuízo. Por esse motivo, assevera que a “(...) *imunidade tributária implícita relativa ao mínimo existencial* (...)” deveria ser concedida tão somente nas vendas a varejo, com o direito ao crédito do ICMS pago no preço de compra¹²⁶.

São estas as suas palavras:

A velha distinção entre contribuinte *de jure* e contribuinte *de facto* é enganosa, pois induz a equivocada idéia de que o chamado contribuinte *de facto* seria algo estranho ao Direito, quando, na verdade, como veremos adiante, ele é *juridicamente* um contribuinte *sui generis* que paga o imposto destacado na nota fiscal. Ora, se ninguém nunca contestou a juridicidade do *contribuinte* do imposto de renda que tem seu imposto *retido e recolhido por terceiros*, na *fonte do rendimento*, também não se deveria contestar a juridicidade do *contribuinte indireto* do ICMS que tem seu imposto retido e recolhido na *fonte do consumo*. Não há que se confundir, porém, o fato gerador do ICMS, que é a operação relativa à circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação com seu *pressuposto de fato*, que é o consumo final, (...) (*sic*)¹²⁷

Caso contrário, de acordo com a lição de LUCIANO DA SILVA AMARO,

(...) o princípio (da capacidade contributiva) poderia ser abandonado, para efeito de tributação de alimentos básicos e de remédios, a pretexto de que os contribuintes de direito dos impostos aí incidentes

¹²⁶ **Justiça...**, *op. cit.*, p. 111-114. Em seu entedimento, o consumo final representa o “sacrifício definitivo da renda”, índice legítimo da capacidade contributiva.

¹²⁷ *Ibidem*, p. 107. Entendemos que deve ser relativizado e visto com muito cuidado o entendimento de que o chamado “contribuinte de fato” seria “(...) *juridicamente um contribuinte sui generis* (...)”. Isso porque, o “contribuinte de fato”, tido, no campo do ICMS, como o consumidor das mercadorias ou serviços, não é juridicamente o destinatário do imposto, não podendo figurar na relação jurídica tributária como sujeito passivo. Nesse diapasão, lembra-nos JOSÉ ROBERTO VIEIRA – **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 113-114 – que, entre o “contribuinte de fato” e o fisco, não existe relação jurídica, razão pela qual se trata de figura estranha ao direito. No entanto, como já referido acima, isso não quer dizer que o adquirente das mercadorias ou serviços deva ser ignorado para fins de aferição da capacidade contributiva, e, portanto, da adequação da carga tributária. De fato, as alíquotas do ICMS devem ser graduadas de acordo com o grau de essencialidade que as respectivas mercadorias ou serviços possuem em relação aos seus adquirentes, ainda que eles não sejam destinatários jurídicos do tributo. Deve ser utilizado, para tanto, o Princípio da Seletividade.

são empresas de altíssimo poder aquisitivo.¹²⁸ (esclarecemos nos parênteses)

De maneira distinta, FRANCESCO MOSCHETTI opta pela aplicabilidade plena do Princípio da Capacidade Contributiva ao IVA italiano – com o qual o ICMS brasileiro guarda certa semelhança –, vale dizer, tanto no que diz respeito ao sujeito passivo da obrigação tributária, isso é, o comerciante, quanto ao consumidor final¹²⁹. Posição esta que, com razão, é defendida por ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, em relação ao ICMS. Isso porque, dentro de uma cadeia de circulação de mercadorias e/ou prestação de serviços, todas as operações, para que sejam oneradas pelo imposto, devem representar manifestações de riqueza, em termos absolutos – capacidade contributiva objetiva –, assim como, também, respeitar a capacidade contributiva dos respectivos sujeitos passivos – inclusive do consumidor, que não é destinatário constitucional do imposto –, especialmente por meio da composição do critério quantitativo do conseqüente da norma jurídica de incidência tributária – capacidade contributiva subjetiva¹³⁰.

Nesses termos, a riqueza manifestada pelo consumidor não é índice exclusivo para a mensuração da capacidade contributiva, no âmbito do ICMS. Esse princípio deve também ser aplicado às operações intermediárias, seja no que concerne ao vendedor/prestador, seja no que respeita ao adquirente/tomador. Isso porque, no que diz respeito aos impostos, a tributação só pode recair sobre fatos erigidos pela Constituição como indicativos de capacidade contributiva, a qual, em rigor, é manifestada por todos os sujeitos integrantes de uma cadeia de circulação de mercadoria e/ou prestação de serviço, inclusive o consumidor. É dizer, as operações intermediárias só sofrem a incidência do ICMS se e quando indicativas de capacidade contributiva.

E mais, a incidência do imposto só se pode dar sobre grandezas compatíveis com a sua hipótese, ou seja, elementos ligados à operação de circulação de mercadorias e/ou prestação de serviço, excluindo-se dados estranhos, como juros, flutuação cambial, além de outros tributos. Isso se dá porque tais elementos não representam manifestação de capacidade contributiva para fins de incidência do

¹²⁸ **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 136. Esclarecemos nos parênteses.

¹²⁹ **El Principio...**, *op. cit.*, p. 243.

¹³⁰ **ICMS:...**, *op. cit.*, p. 60-61.

ICMS, não podendo compor a sua base de cálculo, ainda que seu encargo financeiro seja transferido ao adquirente da mercadoria ou tomador do serviço, sob o regime do Princípio da Não-cumulatividade. Mesmo porque, todo esse ônus econômico decorrente de múltiplas incidências indevidas acaba sendo repassado ao consumidor. É por isso que, no ICMS, repita-se, o Princípio da Capacidade Contributiva deve ser considerado sob a óptica dos sujeitos passivos e também do consumidor.

Muito importante, nesse sentido, é o Princípio da Seletividade, haja vista de que funciona como instrumento de efetividade do Princípio da Capacidade Contributiva nos impostos indiretos, entre os quais o ICMS, já que determina a gradação das alíquotas desse imposto de forma proporcional à essencialidade da mercadoria ou serviço tributado: quanto mais essencial para as necessidades humanas, menor a alíquota do imposto correspondente, podendo até mesmo chegar a zero¹³¹.

A despeito da literalidade do artigo 155, § 2º, III, da Constituição, o Princípio da Seletividade não tem aplicação facultativa no Brasil, mas sim obrigatória, servindo como baluarte insuperável para o legislador infraconstitucional, haja vista de que assegura o Princípio da Igualdade, possibilitando uma tributação proporcional ao grau de necessidade das mais diversas mercadorias ou serviços. Desse modo, o “pode” contido na regra constitucional significa, na verdade, “deve”. Do contrário, seria possível a subversão de um dos princípios fundamentais de nosso Ordenamento Jurídico, o da igualdade¹³².

Por esses motivos, de acordo com ROQUE ANTONIO CARRAZZA, o Princípio da Seletividade tem ligação íntima com o Princípio da Capacidade Contributiva, já que garante o cumprimento dele. Nesses termos, esclarece o autor que uma pessoa que adquire uma mercadoria luxuosa revela possuir elevada capacidade contributiva, devendo, por isso, arcar com um tributo mais elevado do

¹³¹ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 86-87.

¹³² Em sentido contrário, REGIANE BINHARA ESTURILHO – **A Seletividade no IPI e no ICMS**, p. 155 –, acompanhando REGINA HELENA COSTA – **Princípio...**, *op. cit.*, p. 94 –, RUY BARBOSA NOGUEIRA – **Curso...**, *op. cit.*, p. 123, *et seq* –, entre outros, entende que o Princípio da Seletividade possui aplicação facultativa no Brasil. No entanto, esclarece que, se for adotada pelo legislador infraconstitucional, deverá necessariamente obedecer ao critério da essencialidade das mercadorias.

que aquele que compra alimentos ou produtos básicos e necessários à sobrevivência¹³³.

Portanto, ante o exposto, entendemos que o Princípio da Capacidade Contributiva é aplicável ao ICMS, seja em relação às operações envolvendo os sujeitos passivos ou àquelas que destinam mercadorias ao consumidor, tanto sob o pondo de vista objetivo quanto subjetivo. Além disso, para tornar ainda mais efetiva a aplicação desse princípio no campo desse tributo, sobressai o Princípio da Seletividade, o qual, não obstante a dicção literal do artigo 155, § 2º, III, da Constituição, tem caráter obrigatório¹³⁴.

2.3. O Princípio da Vedação ao Efeito de Confisco

De acordo com as lições de FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT e ESTEVÃO HORVATH, o Princípio da Vedação ao Efeito de Confisco, também chamado de Não-confisco, é um desdobramento do direito de propriedade, haja vista de que o confisco representa justamente a destruição da propriedade¹³⁵. Trata-se de um princípio geral de Direito Tributário que impede a gradação dos tributos de forma tal que adquira feições confiscatórias. Está expressamente previsto no artigo 150, IV, da Constituição, mas sua eficácia se espraia por todo o Sistema Constitucional Tributário:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

Para FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT, “(...) a vedação ao efeito de confisco está ontologicamente ligada à tributação no Estado de Direito”, eis que protege da

¹³³ ICMS, *op. cit.*, p. 324.

¹³⁴ JOSÉ ROBERTO VIEIRA – Tributos Federais, **Revista de Direito Tributário**, n. 91, p. 76-77, ressalta o importante movimento de revalorização dos tributos ditos “indiretos”, como o ICMS e o IPI, ocorrido no século XX, o que se deu, em grande parte, graças à incorporação a esses impostos, de instrumentos concretizadores da capacidade contributiva, em especial a seletividade.

¹³⁵ FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 32-33; ESTEVÃO HORVATH, **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**, p. 42.

tributação um dos bens jurídicos supremos do ser humano, qual seja, a propriedade, fazendo o papel, portanto, de garantia fundamental do cidadão¹³⁶. Além disso, resguarda outros valores fundamentais, como a livre iniciativa, o direito de locomoção, a liberdade e a dignidade¹³⁷.

Mas, afinal, o que é efeito de confisco? Em outras palavras, quando se pode dizer que um tributo está demasiadamente elevado? É só em termos quantitativos que se limita o princípio do não-confisco?

Para a maioria da doutrina, cuida-se de um termo indeterminado de conceito, de difícil objetivação “*a priori*”¹³⁸. Acerca do assunto, esclarece-nos ESTEVÃO HORVATH que a expressão indeterminada envolve uma zona de certeza positiva, outra de certeza negativa e uma central nebulosa, na qual impera a dúvida e a incerteza. Assim, acerca da expressão “efeito de confisco”, existe um campo em que podemos afirmar com certeza que existe esse efeito, outro em que não existe, mas também um campo em que não se pode dizer se há ou não feição confiscatória¹³⁹. Desse modo, de acordo com o mestre paulista, o efeito de confisco só pode ser identificado precisamente em cada caso concreto, sendo impossível atribuir-lhe limites abstratos rígidos¹⁴⁰.

No entanto, isso não quer dizer que seja completamente fluido e não possa ter certo nível de objetivação.

Nesse passo, FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT, primeiramente, distingue o sentido de “tributo com efeito de confisco” do confisco propriamente dito. Para o autor, “(...) *confiscar* (...) é o ato de apreender a propriedade em prol do Fisco, sem

¹³⁶ **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 32.

¹³⁷ *Ibidem*, p. 60 e 106. Ainda, destaca o autor a relação entre o Princípio do Não-confisco e o Princípio Republicano. Isso porque, a finalidade da república – *res publica* – é o atendimento das necessidades do povo e não o contrário: se a tributação redundar na inviabilização do atendimento das necessidades do povo, ocorrerá efeito de confisco, ao mesmo tempo em que o princípio republicano restará subvertido. Nesse passo, a renda do cidadão deverá reverter, na maior parte, em seu próprio benefício, e não em favor do Estado – p. 224-225.

¹³⁸ Explica-nos JOSÉ ROBERTO VIEIRA – Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: A Insólita Opção Estatal pelo “Viver Perigosamente”, *in* EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (Coord.), **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**, p. 338 –, que a expressão “conceitos indeterminados” não é adequada, haja vista de que, por ser o conceito uma suma de idéias acerca de um ou mais objetos, deve sempre ser determinado. O que podem ser indeterminadas são as palavras – ou termos – que compõem o conceito. Por isso a utilização da expressão “termo indeterminado de conceito”.

¹³⁹ **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 35.

¹⁴⁰ *Idem*.

que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca”, vale dizer, “(...) *vai além da mera limitação ao direito de propriedade e adentra o campo da privação*”¹⁴¹. Já ESTEVÃO HORVATH prefere fixar como primeiro passo para a definição de efeito de confisco a hipótese em que a tributação atinge o patamar de 100% (cem por cento) da renda ou da propriedade, ponderando, é claro, que esse efeito pode ocorrer a partir de cargas tributárias muito mais reduzidas¹⁴².

Indo adiante, FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT classifica o conceito de efeito de confisco em “*sentido amplo*” e em “*sentido estrito*”. Primeiramente, no que diz respeito ao efeito de confisco em sentido estrito, ele ocorre quando o tributo é instituído de forma correta, por meio de lei e pelo ente competente, mas o “*quantum*” exigido ultrapassa as raias da razoabilidade. Trata-se, pois, de um abuso de direito e/ou de um desvio de poder, provocado na fixação do critério quantitativo. Infelizmente, como dito acima, é muito difícil e sequer aceitável estabelecer um limite econômico rígido entre o que é confiscatório e o que não é. Por outro lado, efeito de confisco em sentido amplo diz respeito a toda e qualquer ofensa a dispositivos constitucionais e/ou legais, por ocasião da instituição do tributo. Cite-se como exemplo, o exercício excessivo ou a usurpação de competência tributária, o desrespeito a procedimentos na elaboração e edição da lei tributária, a inclusão de elementos estranhos nas bases de cálculo dos tributos, de forma a ofender o Princípio da Capacidade Contributiva *etc.* Nesse âmbito, o Princípio do Não-confisco encontra fronteiras bem definidas: caso o tributo ofenda qualquer dos princípios ou regras constitucionais, terá efeito confiscatório. Dê-se destaque, nesse sentido, à relação do Princípio do Não-confisco com os Princípios da Legalidade, Igualdade e Capacidade Contributiva¹⁴³.

Essa é a mesma posição de RAFAEL BIELSA, se não vejamos:

(...) confiscatório, em nossa opinião, o ato que em virtude de uma obrigação fiscal determina uma injusta transferência patrimonial do contribuinte ao fisco, injusta pela sua monta ou pela falta de causa

¹⁴¹ O Princípio..., *op. cit.*, p. 48-52.

¹⁴² O Princípio..., *op. cit.*, p. 46.

¹⁴³ O Princípio..., *op. cit.*, p. 101-103. De acordo com o raciocínio do autor, a construção indevida de quaisquer dos critérios da regra-matriz de incidência configura o efeito de confisco – em sentido lato. Inclusive, nas páginas 123 a 161, faz um estudo detalhado sobre a aplicação do não-confisco sobre cada um dos critérios da norma tributária, sendo de leitura obrigatória para quem deseja aprofundar o tema.

jurídica, ou porque aniquile o ativo patrimonial; em suma, quando não é justa nem razoável.¹⁴⁴

Ainda, em sentido semelhante, a doutrina de ESTEVÃO HORVATH: antes de investigarmos se o “*quantum*” de determinado tributo está demasiadamente alto, a ponto de produzir efeitos confiscatórios, é preciso analisar a questão de sua legalidade ou conformidade com a Constituição, de modo que, se indevidamente instituído, certamente será confiscatório¹⁴⁵.

Tomando o exemplo citado no item anterior, em que o legislador do ICMS determina a inclusão em sua base de cálculo de grandezas estranhas à operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, bem como de valores relativos a outros tributos, trata-se de violação ao Princípio do Não-confisco em seu sentido lato. Isso porque, a medida tomada pelo legislador estadual, ainda que não implique aumento significativo da carga tributária, infringe regras e princípios constitucionais, entre eles, o Princípio da Capacidade Contributiva, além de representar um exercício excessivo da competência tributária, já que gera a incidência de tributo sobre grandezas estranhas à sua hipótese e/ou sobre outros tributos, o que pensamos que não foi permitido pela Constituição.

No entanto, infelizmente, a classificação ora apresentada não fornece subsídios para identificar, sob a perspectiva quantitativa – sentido estrito –, quando um tributo é ou não confiscatório, sendo que sequer existe, em nossa Carta Magna, um limite objetivo para tanto. Assim, nesse domínio, a avaliação acerca do Princípio do Não-confisco deve ser feita caso a caso, pautando-se especialmente pelo Postulado da Razoabilidade, e, também, no caso dos impostos ditos “indiretos”, no Princípio da Seletividade¹⁴⁶.

Seguindo adiante, FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT aponta uma segunda distinção, no conceito de “efeito de confisco”, separando-o em perspectivas estática e dinâmica. Nesse diapasão, ao passo que a primeira tem em conta a análise dos possíveis efeitos confiscatórios em relação à legislação que está em vigor, a

¹⁴⁴ **Estudios de Derecho Publico**, v. 2, p. 93.

¹⁴⁵ **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 45 e 50.

¹⁴⁶ Um tributo é irrazoável quando não se adequa aos fins a que se propõe, segundo o espírito da Constituição, que são, basicamente, segundo ESTEVÃO HORVATH – *Ibidem*, p. 59 –, a redistribuição de riquezas, a justiça tributária e o respeito à livre iniciativa. Assim, certamente será confiscatório – e contrário ao Postulado da Razoabilidade – um tributo que inviabilize essa riqueza, expropriando a renda e impedindo o consumo por parte do cidadão.

segunda leva em consideração as alterações das normas tributárias, especialmente, os aumentos de tributo. São essas as suas palavras:

O princípio do não-confisco, da forma como o concebemos, deve ter sua aplicação voltada não apenas ao *quantum do tributo* (perspectiva estática), mas igualmente ao *quantum do aumento* (perspectiva dinâmica).¹⁴⁷

Em especial, esta última se relaciona mais fortemente com o Princípio da Segurança Jurídica e com a idéia de Proporcionalidade¹⁴⁸.

Por fim, ESTEVÃO HORVATH tem a ocasião de afirmar que um dos campos em que a tributação certamente possui efeito de confisco é o do Mínimo Vital. Como se sabe, o Mínimo Vital representa a quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção das necessidades básicas do indivíduo e de sua família, intangível, pois, pela tributação – caso de não-incidência tributária. Assim, o tributo que invadir essa esfera indubitavelmente terá efeitos de confisco¹⁴⁹. E isso além de infringir uma série de princípios fundamentais, como a dignidade, a segurança, a liberdade, a igualdade, e, em última análise, a vida.

Portanto, resta claro que o princípio ora sob exame, muito embora tenha alguns limites bem definidos, constitui um termo indeterminado de conceito, tendo uma vasta zona “cinzenta” ou “nebulosa”, especialmente no que concerne ao ponto de vista do “*quantum*” de tributo exigido, no qual a análise acerca da ocorrência ou não do efeito de confisco só pode ser feita em cada caso concreto.

Contudo, não é por isso que se pode afirmar que o princípio em questão possui eficácia limitada. Ao contrário, por veicular uma garantia fundamental, que protege valores essenciais de nosso ordenamento jurídico, como a propriedade, a dignidade, a razoabilidade, entre outros, tem eficácia plena e aplicabilidade imediata. Esse é o resultado da interpretação sistemática do artigo 150, IV, em conjunto com o artigo 5º, § 1º, ambos da Constituição.

Pensamos, também, que o Princípio do Não-confisco encontra total aplicação no ICMS. Nesse prisma, o efeito de confisco em sentido estrito deve ser examinado também e mais fortemente sob a óptica do consumidor, haja vista de que será ele

¹⁴⁷ O Princípio..., *op. cit.*, p. 104-105.

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 107.

¹⁴⁹ O Princípio..., *op. cit.*, p. 75.

que suportará o impacto econômico da tributação. Por sua vez, o sentido lato abrange toda a cadeia de circulação de mercadorias e/ou prestação de serviços, já que leva em conta a legalidade/constitucionalidade da norma tributária. Essas idéias serão retomadas oportunamente, por ocasião de seu confronto com a regra-matriz do ICMS sobre as importações. Por ora, passemos ao exame do Princípio da Segurança Jurídica.

2.4. O Princípio da Segurança Jurídica

Conforme leciona JOSÉ ROBERTO VIEIRA, existe uma considerável tensão entre o princípio da liberdade e a tributação¹⁵⁰. Nessa linha, GERALDO ATALIBA identifica a atividade de tributar como uma forma de intervenção do Estado na esfera particular dos indivíduos, em que aquele se apropria de parte do patrimônio destes, uma vez praticado o comportamento descrito na hipótese de uma determinada norma tributária¹⁵¹.

Tendo em vista isso, é imprescindível que a tributação ocorra da forma mais segura possível, especialmente no plano legislativo – sem esquecer dos âmbitos da arrecadação e da fiscalização –, devendo ser orientada pelos princípios fundamentais encartados em nossa Constituição. Ora, já que o Estado se apropriará de parcela dos bens dos particulares, não o pode fazer de forma irresponsável, ao arrepio dos princípios constitucionais. Ao contrário, deve seguir à risca todos os contornos e limites fixados pelo Texto Maior, entre os quais, o Princípio da Segurança Jurídica.

Quanto a este último, trata-se de princípio geral de direito, que representa um dos valores fundamentais do nosso ordenamento jurídico. Possui previsão constitucional expressa no *caput* do artigo 5º, encontrando-se encartado em todos os demais princípios e regras constitucionais, orientando sua aplicação e compreensão.

Nessas condições, trata-se, na visão de PAULO DE BARROS CARVALHO, de um sobreprincípio, que se efetiva através da atuação de diversos outros

¹⁵⁰ **Medidas Provisórias em Matéria Tributária: As Catilnárias Brasileiras**, p. 46.

¹⁵¹ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 27-30.

princípios, tais como o da Legalidade, da Anterioridade, da Igualdade, da Irretroatividade, da Universalidade da Jurisdição, entre outros¹⁵². Essa é a mesma posição de HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, para quem:

O princípio da segurança jurídica é constituído de duas formas. Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (art. 1º). Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5º, II e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, “a”) e da anterioridade (art. 150, III, “b”).¹⁵³

Não diverge desse entendimento ROQUE ANTONIO CARRAZZA, o qual leciona que “*O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos, etc.*”, auxiliando, pois, na sistematização do direito, e, portanto, tornando sua aplicação a mais segura possível¹⁵⁴.

Dentro desse raciocínio, para o autor, são fundamentais para a segurança jurídica as idéias de “igualdade” e “certeza”. Com efeito, uma das funções primordiais do Direito é “(...) *conferir certeza à incerteza das relações sociais*”, editando regras que regularão o comportamento das pessoas e suas relações para com o Estado. Certeza essa que só existirá se o Direito for seguro, isso é, permitir ao cidadão conhecer previamente as regras jurídicas e as possíveis conseqüências de seus atos. Por outro lado, o Direito só será seguro se tratar os cidadãos de forma igual, eliminando, pois, os tratamentos discriminatórios¹⁵⁵.

Nesse passo, no campo do Direito Tributário, o ideal da segurança jurídica só pode ser atingido quando a lei, ao criar o tributo *in abstracto*, descrever, de forma exhaustiva e clara, todos os dados que o integram – legalidade e tipicidade –, respeitando as regras e princípios constitucionais gerais e os que orientam a tributação de maneira específica. Caso contrário, se ao legislador fosse dado criar

¹⁵² O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária, **Revista de Direito Tributário**, n. 61, p. 86.

¹⁵³ **Sistema...**, *op. cit.*, p. 303.

¹⁵⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 385-386.

¹⁵⁵ *Idem*.

tributos ao arrepio das disposições constitucionais, especialmente as de caráter principiológico, restaria quebrado o pilar da segurança jurídica, já que o cidadão não mais teria condições de saber o que poderia o ou não o Estado fazer, recaindo no campo obscuro e maléfico do arbítrio.

Assim, o cidadão só pode ser sujeito passivo de obrigação tributária quando o respectivo tributo tenha sido criado conforme os Princípios da Legalidade e da Tipicidade, e em respeito ao Sistema Constitucional e ao Sistema Constitucional Tributário, sobretudo aos princípios que os orientam, com destaque para a isonomia, a anterioridade e a irretroatividade, sem esquecer dos demais, igualmente importantes.

Desse modo, no magistério de HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, o Princípio da Segurança Jurídica estabelece o dever de busca por um ideal de estabilidade das leis e das relações jurídicas – promovendo a proteção de expectativas legitimamente constituídas – e da previsibilidade da atuação do poder público. Possui uma dimensão formal e outra material: em primeiro lugar, possibilita aos cidadãos saber previamente quais são as normas vigentes, e, em segundo lugar, demanda certo nível de clareza e compreensibilidade do conteúdo da lei. Isso é fundamental para que o cidadão possa orientar com segurança sua conduta e prever suas consequências jurídicas¹⁵⁶.

Muito importante, nesse sentido, é a idéia de previsibilidade da ação estatal, eis que garante, na visão de GERALDO ATALIBA, um clima de confiança e paz, por parte do cidadão, relativamente ao Estado e ao ordenamento jurídico. Clima esse que é quebrado progressivamente, a cada vez que o legislador legisla sem observância dos limites e princípios constitucionais. Ora, como se sabe, a Constituição brasileira é bastante extensa e repleta de princípios explícitos e implícitos, que traçam fronteiras rígidas para a atuação das competências instituídas. É desse contexto que emerge a idéia de previsibilidade da ação estatal, uma das facetas do Princípio da Segurança Jurídica, justamente pelo fato de a Carta Magna traçar, com alto grau de minúcia, o alcance e os contornos da atuação do Estado¹⁵⁷.

Conforme já se deixou patente, os princípios constitucionais encerram verdadeiras garantias em face do Estado, fornecendo nortes seguros para que o

¹⁵⁶ **Sistema...**, *op. cit.*, p. 305.

¹⁵⁷ **República...**, *op. cit.*, p. 169-174.

cidadão saiba o que aquele pode e o que não pode fazer¹⁵⁸. Dessa forma, na medida em que o Legislativo passa a legislar sem observância dos princípios constitucionais e o Judiciário a não coibir tais reprováveis atitudes, cai por terra a previsibilidade da ação estatal, violando-se, portanto, o Princípio da Segurança Jurídica. Infelizmente, essa vem sendo uma realidade cada vez mais comum em nosso país, em que a comodidade arrecadatória vem prevalecendo em detrimento do Sistema Constitucional Tributário e do cânone da lealdade¹⁵⁹.

Outra faceta fundamental do Princípio da Segurança Jurídica é a da certeza do direito. Não basta o simples cumprimento do princípio da legalidade, é preciso que o direito seja claro e de fácil compreensão, de modo que o cidadão tenha perfeitas condições de apurar as conseqüências jurídicas de seus atos. No campo da tributação, isso não é diferente, conforme muito bem anota JOSE JUAN FERRERO LAPATZA: *“Antes de tomar uma decisão, o contribuinte deveria poder determinar rapidamente, com toda certeza e poucos gastos as conseqüências fiscais dos projetos que tem”*. Para tanto, são fundamentais, na visão do doutrinador espanhol, as características da simplicidade, da coesão e da sistematicidade: sem elas, não há condições de o direito ser certo e de fácil previsibilidade¹⁶⁰.

Para que o cânone da certeza não se torne um ideal distante, é preciso que o direito seja um corpo sistemático e coeso, unificado em torno de algumas idéias fundamentais. Caso contrário, sendo o ordenamento jurídico concebido como um corpo assistemático de leis e outros atos normativos, não existirá qualquer certeza acerca do conteúdo e do alcance dos dispositivos legais, justamente pela falta de coordenação mútua entre eles. E essa coordenação deve ser enxergada não apenas no plano global, do Sistema Jurídico como um todo, mas também no interior de cada Código ou diploma legal, inclusive, e principalmente, na Constituição.

¹⁵⁸ *Ibidem*, p. 174-175.

¹⁵⁹ De acordo com as idéias desenvolvidas nos itens anteriores, a transgressão ao Princípio da Segurança Jurídica no campo do Direito Tributário, normalmente implica violação aos Princípios da Capacidade Contributiva e do Não-confisco.

¹⁶⁰ Norma Jurídica y Seguridad Jurídica, **Revista de Direito Tributário**, n. 61, p. 8-9. E essa clareza/simplicidade deve verificar-se não apenas nas disposições normativas, mas também na Ciência do Direito, sendo obrigação do jurista construir normas de fácil compreensão, e cujos conceitos sejam coerentes com o contexto do sistema. Vejamos as palavras do autor: *“(...) uma norma está corretamente formulada quando, com uma construção gramaticalmente adequada, utiliza os termos e conceitos de forma coerente com todo o ordenamento e transmite com clareza ao cidadão a que está dirigida o mandato que o legislador quer incorporar à ordem jurídica. E que uma norma assim construída otimiza sua função quando inserida em um conjunto estável (...) e eficaz em sua aplicação”* – tradução nossa.

Imagine-se, como exemplo negativo, isto é, do que não representa a certeza no direito, o Decreto nº. 1.980, de 21 de dezembro de 2007, do Estado do Paraná – Regulamento do ICMS – e a Lei Paranaense nº. 11.580, de 14 de novembro de 1996 – Lei Orgânica do ICMS. Ambos representam amontoados assaz confusos, descoordenados e excessivos, de dispositivos legais acerca do ICMS, o que dificulta sobremaneira sua compreensão e interpretação. E isso sem contar os numerosos atos normativos que são freqüentemente agregados a tais diplomas, sem estarem acompanhados da mais ampla publicidade, tornando ainda mais ininteligível a compreensão de tão importante tributo¹⁶¹.

Nesse sentido, é verdade que o crescimento legislativo desenfreado – normal no campo do ICMS – obscurece a certeza do direito, eis que torna mais complicado o seu entendimento. Essa também é a opinião de JOSE JUAN FERRERO LAPATZA, para quem o excessivo número das disposições que formam o sistema tributário, e o conseqüente afã regulatório da administração, tornam a inteligência das leis cada vez mais complicada. E isso sem falar das leis exageradamente prolixas e minuciosas, que dificultam ainda mais a atividade interpretativa do cidadão, e também do jurista¹⁶².

Tais defeitos, repita-se, violam o Princípio da Segurança Jurídica, eis que embaraçam, e, em alguns casos, tornam impossível a compreensão das leis por parte dos seus destinatários. Dito isso, para que seja possível a certeza e a previsibilidade do Direito, insiste-se nas idéias de simplicidade, clareza, coesão, e, principalmente, sistematicidade. Já foi dito acima que a Segurança do Direito se efetiva a partir de diversos princípios, entre os quais os da Legalidade, Tipicidade, Igualdade, Anterioridade, Irretroatividade, Publicidade *etc.* Isso é verdade, mas a questão não é tão simples. Afinal, como investigar se as leis cumprem referidos princípios se sua redação é tão prolixa e confusa, a ponto de se tornar incompreensível?

Frise-se: a Segurança Jurídica é um dos princípios fundantes de nosso ordenamento jurídico e deve ser buscada e respeitada a qualquer custo, sob pena

¹⁶¹ O Regulamento do ICMS, em sua versão posta à disposição, no sítio eletrônico oficial do Estado do Paraná, – <http://www.parana.pr.gov.br> –, possui quase mil páginas, entre artigos, tabelas e anexos.

¹⁶² **Norma...**, *op. cit.*, p. 11-14.

de ruir todo o sistema, sucumbindo sob o arbítrio e a obscuridade. Suas principais facetas são a certeza do direito e a previsibilidade da ação estatal.

CAPÍTULO 3 – A REGRA-MATRIZ DO ICMS SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

3.1. Generalidades

Fixadas as premissas e conceitos fundamentais do presente estudo, é mister, antes de adentrarmos ao seu tema central, passar por este ponto intermediário, realizando uma breve análise acerca da regra-matriz do ICMS sobre as operações de circulação de mercadorias. Acreditamos que tal caminho, embora longo, contribuirá para o amadurecimento das idéias que aqui serão desenvolvidas, já que o ICMS sobre as importações, ao menos em sua origem, foi concebido como parte integrante do subsistema constitucional do ICMS, obedecendo, pois, à sua sistemática e aos seus princípios gerais.

Pois bem, de acordo com a lição de ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, a sigla conhecida como “ICMS” abarcaria três hipóteses tributárias distintas, a saber: a) realização de operações de circulação de mercadorias; b) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações; e c) realização de operações de importação¹⁶³. Em sentido contrário, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES defendem que o ICMS teria cinco hipóteses de incidência, cada uma veiculando abstratamente os seguintes fatos tributáveis: a) realização de operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual; c) prestação onerosa de serviços de comunicação; d) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais¹⁶⁴. Por sua vez, outra corrente teórica, composta, entre diversos autores, por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO, entende que o ICMS abrangeria as seguintes hipóteses: a) realização de operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual; c) prestação de serviços de comunicações. Nesse plano, justifica o autor que o

¹⁶³ ICMS:..., *op. cit.*, p. 41.

¹⁶⁴ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 35; MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES, ICMS na Importação de Mercadorias e Bens, Alterações Introduzidas pela EC nº 33/01, **Repertório IOB de Jurisprudência: tributário e constitucional**, n. 16, ago. 2002, p. 627.

petróleo, os combustíveis, a energia elétrica e os minerais estariam incluídos na categoria de mercadorias¹⁶⁵.

A despeito da grandeza dos juristas citados, entendemos mais correta a divisão da sigla ICMS em três impostos distintos, conforme o fez ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, haja vista de que, a uma, a incidência sobre petróleo, seus derivados, combustíveis, minerais e energia elétrica não pode receber tratamento desigual das mercadorias em geral; a duas, a prestação de serviços, seja de transporte, seja de comunicação, constitui somente uma hipótese¹⁶⁶; e, a três, porquanto o ICMS sobre as importações foi construído a partir do subsistema do ICMS, veiculando hipótese distinta das demais.

Assim, adotando a classificação arquitetada pelo autor paranaense, concentraremos, no presente capítulo, nossa atenção, sobre a regra-matriz integrada pela primeira hipótese, isto é, a do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias, deixando de lado a segunda, por não fazer parte do objeto do trabalho. Esse caminho, como dito acima, levar-nos-á à análise da regra-matriz do terceiro imposto, qual seja, do ICMS sobre as importações.

Desse modo, para que cumpramos nosso intento, examinaremos rapidamente cada um dos critérios integrantes da regra-matriz do ICMS sobre as operações de circulação de mercadorias, de sua hipótese tributária e de seu conseqüente, sempre dentro da perspectiva da teoria da norma jurídica, exposta no primeiro capítulo – conforme a visão de PAULO DE BARROS CARVALHO e de JOSÉ ROBERTO VIEIRA¹⁶⁷.

Por último, enunciaremos as linhas gerais do Princípio da Não-cumulatividade, que orienta o subsistema do ICMS, examinando sua sistemática, e investigando se ele integra ou não a regra-matriz de incidência do imposto ora sob exame.

¹⁶⁵ **A Não-Cumulatividade...**, *op. cit.*, p. 32.

¹⁶⁶ Do contrário, o ISS seria um imposto dividido em infinitas hipóteses e regras-matrizes de incidência, cada uma tendo por objeto um serviço específico.

¹⁶⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 241-356; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 62 *et seq.*

3.2. Hipótese Tributária

3.2.1. Critério Material

Em um primeiro momento, cabe enunciar que o ICMS é genericamente previsto no artigo 155, II, da Constituição da República de 1988, nos seguintes termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Assim sendo, resta claro que se trata de imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, podendo ser instituído por tais entes, mediante lei ordinária. É claro que merecem lembrança as duas hipóteses excepcionais em que o ICMS pode ser criado pela União Federal, conforme previsto pelos artigos 147 e 154, II, da Constituição¹⁶⁸.

De sua vez, buscando especificar o comando constitucional, a Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, em seu artigo 2º, define as hipóteses do ICMS da seguinte forma:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

¹⁶⁸ “Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.

“Art. 154. A União poderá instituir: (...) II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;¹⁶⁹

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Sem entrar no mérito quanto às funções da lei complementar tributária no ordenamento positivo brasileiro, pode-se perceber que os dispositivos legais acima citados contêm uma série de inconstitucionalidades e erros de técnica legislativa¹⁷⁰. Contudo, para que não transbordemos as raias do objeto central do trabalho, examinemos, por ora, somente o inciso I, que veicula o ICMS sobre operações de circulação de mercadorias.

Pois bem, o referido inciso acertou em sua primeira parte – “(...) *operações relativas à circulação de mercadorias (...)*” –, refletindo com fidelidade a regra do artigo 155, II, da Constituição. No entanto, como é praxe em matéria tributária, na segunda parte do dispositivo, tratou o legislador complementar de inserir, de forma inconstitucional, fato que, segundo interpretação sistemática da Carta Magna, não se pode sujeitar ao ICMS, mas sim ao ISS – imposto sobre serviços de qualquer natureza –, qual seja, o “(...) *fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares (...)*”.

¹⁶⁹ Essa é a redação originária conferida ao inciso I, do § 1º. Seu texto atual, com a modificação introduzida pela Lei Complementar nº. 114, de 16.12.2002, é o seguinte: “I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento,”

¹⁷⁰ Isso porque, além de dividir o ICMS em mais numerosas hipóteses, quando o certo seriam apenas três, conforme explicitado acima, sua redação é extremamente longa e confusa, dificultando sobremaneira a compreensão da mensagem legislativa. Dentro desse contexto, somente a interpretação sistemática, com ponto de partida na Constituição, é capaz de filtrar os equívocos contidos no dispositivo legal em comento.

Nesse sentido, abrindo um breve parêntese, entendemos, juntamente com MARCELO CARON BAPTISTA, que o fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes não se pode sujeitar ao ICMS, eis que não se trata da atividade-fim de tais estabelecimentos. Segundo o autor paranaense, para que resolvamos as tensões entre o ICMS e o ISS, é preciso adotar o critério da natureza da atividade-fim dos estabelecimentos contribuintes – se constitui um “**dar**” ou um “**fazer**”: enquanto que a hipótese do ICMS tem por objeto um “dar”, a do ISS tem um “fazer”¹⁷¹.

Com efeito, quando se frequenta um bar ou um restaurante, o objetivo não é o de comprar comida ou bebida, como seria em um supermercado, mas sim de ser servido, com alimentos especialmente preparados, sob encomenda, mediante esforço humano, ou seja, típica obrigação de fazer. Vale dizer, o fornecimento de alimentos e bebidas, nesse caso, constitui uma mera atividade-meio para a consecução de uma atividade-fim, isto é, a “prestação de serviço de restaurante”, sujeita ao ISS.

Muito bem, vencido esse breve intróito, passemos à análise do critério material do ICMS sobre operações mercantis. Como se sabe, o critério material encerra um comportamento desvinculado das coordenadas de tempo e espaço, o qual, se praticado no mundo fenomênico, dará ensejo à incidência da norma jurídica tributária correspondente. Dentro desse raciocínio, incidindo o ICMS sobre **operações de circulação de mercadorias**, seu critério material só pode ser “**realizar operações de circulação de mercadorias**”¹⁷².

Nesse passo, autores do quilate de GERALDO ATALIBA, CLÉBER GIARDINO, CLÉLIO CHIESA, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, entre outros, já tiveram a ocasião de esclarecer que o núcleo da materialidade do imposto em tela é o termo “operações”¹⁷³. Do contrário,

¹⁷¹ **ISS – Do Texto à Norma**, p. 298.

¹⁷² Segundo MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES – ICMS..., *op. cit.*, p. 627 –, como o ICMS incide essencialmente sobre “operações”, nada melhor, para a composição do critério material de sua hipótese, do que um verbo que signifique “dar causa”, no que se encaixa muito bem o vocábulo “realizar”. Além disso, e o que é ainda mais relevante para que cheguemos a essa conclusão, a própria Constituição utiliza o verbo “realizar”, em seu artigo 155, § 2º, XI.

¹⁷³ GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO, Núcleo da Definição Constitucional do ICM, **Revista de Direito Tributário**, n. 25/26, p. 106; CLÉLIO CHIESA, **ICMS – Sistema Constitucional Tributário: Algumas Inconstitucionalidades da LC 87/96**, p. 74-76; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **ICMS**..., *op. cit.*, p. 11 *et seq.*; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso**..., *op. cit.*, p. 40.

(...) os autores que vêem no ICM um imposto sobre circulação ou sobre mercadorias estão ignorando a Constituição; estão deslocando o cerne da hipótese de incidência do tributo, da operação – aí posta pelo próprio Texto Magno – para seus aspectos adjetivos, com graves conseqüências deletérias do sistema.¹⁷⁴

Essa também é a posição de MARCELO VIANA SALOMÃO, para quem o ICMS é um imposto que incide essencialmente sobre **operações**, e não sobre **circulação** ou **mercadorias**¹⁷⁵. No mesmo sentido, vejamos as palavras de CLÉLIO CHIESA:

Cumpre assinalar, logo de início, que o ICMS não é um imposto que incide sobre mercadorias ou sobre sua circulação, mas sobre as operações a ele relativas. O Conceito nuclear da materialidade da hipótese de incidência do ICMS é o termo 'operações'. É o núcleo em torno do qual se constrói a própria descrição do campo material de competência dos Estados e do Distrito Federal (e da União).¹⁷⁶

Se assim não o fosse, poderia até mesmo ficar aberta a possibilidade de incidência do ICMS sobre meras circulações físicas de mercadorias, ou, até mesmo, sobre a sua simples posse, o que está longe de ser permitido pela Constituição. De fato, antes de incidir sobre “circulação” ou “mercadorias”, o ICMS atinge “operações”, e operações que tenham por objeto a circulação jurídica de mercadorias.

Nesse sentido, “operação” significa **negócio jurídico**, assim entendido como uma “(...) *manifestação de vontades que cria, modifica ou extingue direitos*”, e, por assim ser, constituído por duas ou mais partes, em pólos contrários¹⁷⁷. Por sua vez, “operações”, no âmbito do ICMS, “(...) *são atos jurídicos (...) regulados pelo Direito Comercial como produtores de determinada eficácia jurídica*”, sendo que, “(...) *circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações*”¹⁷⁸. Essa é nada mais do que a inteligência do artigo 155, II, da Constituição, que deixa bem claro, em seu texto, que o ICMS incide sobre “(...) **operações relativas à circulação de mercadorias** (...)” (destacamos).

¹⁷⁴ GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO, Núcleo..., *op. cit.*, p. 106.

¹⁷⁵ ICMS..., *op. cit.*, p. 31

¹⁷⁶ ICMS – Sistema..., *op. cit.*, p. 74.

¹⁷⁷ MARCELO VIANA SALOMÃO, ICMS..., *op. cit.*, p. 31.

¹⁷⁸ GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO, Núcleo..., *op. cit.*, p. 104.

Tratando do tema, CLÉLIO CHIESA ressalta que as “operações” sujeitas ao ICMS são sempre **negócios jurídicos**, justificando que o “(...) termo operações aparece na Constituição, pelo menos, cinqüenta vezes, em todos com o sentido de negócio jurídico”. Além disso, em seu ver, o termo operações está agregado à palavra circulação, que somente pode ser entendida como uma “(...) transferência jurídica”¹⁷⁹⁻¹⁸⁰.

Assim sendo, concluímos que o ICMS incide fundamentalmente sobre “operações”, mas não sobre toda e qualquer operação, apenas sobre aquelas que envolvam a circulação de mercadorias, revestidas por um título jurídico.

Definido o termo “operações”, é fundamental, para que possamos seguir adiante, precisarmos o significado dos vocábulos “circulação” e “mercadorias”.

Em primeiro lugar, “circulação”, juridicamente falando, detém o sentido de mudança de titularidade, sendo absolutamente irrelevantes as circulações de caráter físico (econômicas) para efeito de incidência do ICMS¹⁸¹. Na mesma linha de pensamento, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, define “circulação” como sendo a “(...) passagem das mercadorias de uma pessoa para a outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato, nominativo ou inominado. Movimentação como mudança de patrimônio”¹⁸².

Por sua vez, vejamos a lição precisa de GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO:

Circular significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria, à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica). (...) não só a transferência de propriedade stricto sensu importa

¹⁷⁹ ICMS – Sistema..., op. cit., p. 74-75.

¹⁸⁰ A partir da análise conjunta entre a Constituição e a Lei Complementar nº. 87/1996, não conseguimos vislumbrar a possibilidade de que o ICMS incida sobre operações que não sejam jurídicas. Isso porque, primeiramente, a legislação de regência contempla apenas hipóteses que configuram operações jurídicas. Além disso, o § 2º, do artigo 2º da Lei Complementar nº. 87/1996, copiado pelo § 2º, do artigo 2º, da Lei Paranaense nº. 11.580/1996, deixa claro que “A caracterização do fato gerador independe da **natureza jurídica** da operação que o constitua” (destacamos), do que se pode inferir que as operações submetidas ao ICMS decorrem, necessariamente, de um título jurídico.

¹⁸¹ Ressalte-se: a Ciência do Direito (dogmática jurídica) deve trabalhar com e sobre conceitos jurídicos, filtrando aqueles provenientes da economia e de outras ciências.

¹⁸² ICMS..., op. cit., p. 14.

circulação. Também a mera transferência da posse a título negocial produz 'circulação', quando implique transferir poderes jurídicos atípicos do domínio, conferindo ao transmitido *disponibilidade jurídica* sobre a mercadoria.¹⁸³

Dentro desse raciocínio, deixa claro, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que o signo "circulação" deve ser entendido em seu sentido jurídico, de mudança de titularidade, seja a título de posse ou propriedade, não se limitando aos contratos de compra e venda, como também esclarece MARCELO GUERRA MARTINS. Caso contrário, não existindo transferência de titularidade, não há que se falar em incidência do ICMS¹⁸⁴⁻¹⁸⁵.

Assim, não pode o ICMS incidir sobre meras circulações físicas, que não importem transferência de domínio. Somente as circulações provenientes de negócios jurídicos – que impliquem mudança de titularidade – é que se podem sujeitar a esse imposto.

É por essa razão que pensamos ser incabível a incidência do ICMS sobre a operação de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, justamente por se tratar de uma mera circulação física. Essa é a posição de ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, fundamentando que, nesses casos, não existe a bilateralidade própria dos negócios jurídicos, mas uma situação em que somente uma pessoa participa, não havendo, pois, transferência de titularidade¹⁸⁶. Corroboram esse entendimento ROQUE ANTONIO CARRAZZA, MARCELO GUERRA MARTINS e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹⁸⁷.

Todavia, ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE e ROQUE ANTONIO CARRAZZA fazem uma ressalva, concordando com a regra da autonomia dos estabelecimentos do mesmo titular, quando situados em unidades federativas distintas, sob a justificativa de que tal medida preservaria o equilíbrio financeiro e

¹⁸³ Núcleo..., *op. cit.*, p. 111-112.

¹⁸⁴ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 36; MARCELO GUERRA MARTINS, **Impostos e Contribuições Federais: Sistemática, Doutrina e Jurisprudência**, p. 331.

¹⁸⁵ Nesse passo, conforme será esclarecido adiante, a circulação jurídica, para fins de incidência do ICMS, ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do alienante.

¹⁸⁶ **ICMS**..., *op. cit.*, p. 147.

¹⁸⁷ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 53-54; MARCELO GUERRA MARTINS, **Impostos**..., *op. cit.*, p. 344; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **ICMS**..., *op. cit.*, p. 20.

orçamentário dos Estados¹⁸⁸. Com todo respeito a tais juristas, não concordamos com sua opinião, tendo em vista que fundada em elementos de caráter econômico, não podendo servir, portanto, à Ciência do Direito. Em verdade, não importa onde estejam situados os estabelecimentos, se eles forem do mesmo titular, não podem ser considerados autônomos. Logo, a operação de transferência de mercadorias entre eles jamais será circulação, juridicamente falando, já que não perfaz um negócio jurídico, tampouco mudança de titularidade.

Além disso, ainda que se considere como “circulação” a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, jamais poderá ser tida como “mercantil”, visto que ausente o intuito lucrativo, tratando-se, apenas, de uma operação de transporte entre estabelecimentos, o que, também, afasta o princípio da autonomia entre estabelecimentos do mesmo titular.

Por conseguinte, são inconstitucionais os artigos 11, § 3º, II e 12, I, da Lei Complementar nº. 87/1996, eis que veiculam a regra da independência entre os estabelecimentos do mesmo titular¹⁸⁹. Melhor sorte não assiste aos dispositivos de leis estaduais que dispuseram no mesmo sentido, a exemplo do artigo 5º, I, da Lei nº. 11.580/1996, do Estado do Paraná.

Fixado o conceito de circulação, para efeitos de incidência do ICMS, mister frisar que esse imposto não pode onerar toda e qualquer operação de circulação, mas somente aquelas envolvendo uma espécie determinada do gênero “bem”, ou seja, mercadorias.

Dito isso, “mercadoria” é o bem móvel e corpóreo que se submete à mercancia, objeto da atividade comercial, e que se sujeita ao regime do Direito Comercial. De acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO, trata-se de “(...) coisa móvel, corpórea, que está no comércio, equivale a dizer, entre os bens suscetíveis

¹⁸⁸ ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, **ICMS:...**, op. cit., p. 149; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS.**, op. cit., p. 55.

¹⁸⁹ “Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: (...) § 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: (...) II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

*de serem negociados*¹⁹⁰. Como lembra ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, não é determinada qualidade, intrínseca do bem, que lhe confere o caráter de mercadoria, mas sim a sua destinação específica ao comércio. Por exemplo, uma caneta localizada em uma gaveta de escritório, destinada ao uso das pessoas que ali trabalham, certamente não é mercadoria. Agora, essa mesma caneta, na prateleira de uma loja, ofertada à venda para o mercado consumidor, passa a ser considerada mercadoria¹⁹¹. É essa a visão também de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria.¹⁹²

Dessa forma, conclui-se que nenhum bem pode ser chamado de mercadoria caso não tenha destinação específica ao comércio, seja qual for sua natureza intrínseca¹⁹³.

No entanto, para que tenhamos a definição mais precisa possível de mercadoria, é necessário buscarmos alguns conceitos próprios do Direito Comercial, entre os quais, as noções de comerciante – hoje empresário –, lucratividade, habitualidade e profissionalismo. Nesses termos, já foi dito que mercadoria é o bem destinado ao comércio. Mas o que é preciso para caracterizar uma atividade como sendo mercantil, em distinção de todo e qualquer ato que envolva venda de bens sem caráter comercial?

¹⁹⁰ **A Regra-Matriz**..., *op. cit.*, p. 203.

¹⁹¹ **ICMS**..., *op. cit.*, p. 143 *et seq.* Por esse motivo, um bem destinado à integração ou ao consumo do ativo fixo do estabelecimento comercial não pode ser considerado mercadoria, eis que não faz parte do ciclo de circulação econômica.

¹⁹² **Questões Tributárias**, p. 85.

¹⁹³ A título de exemplo, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO – **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**, p. 198-200 –, cita diversos casos que não são sujeitos ao ICMS, justamente por não envolverem mercadorias. São eles: contratos de comodato, remessa de bens para demonstração ou exposição, negócios ou operações societárias, venda de bens do ativo fixo do estabelecimento, transações revestidas de liberalidade, a exemplo da doação – por ausência de manifestação de capacidade contributiva –, contratos de venda por consignação, entre outros.

Em primeiro lugar, a figura do empresário é definida no artigo 966 do Código Civil, da seguinte forma: “*Considera-se empresário quem exerce **profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços***” (destacamos).

Com base nesse dispositivo legal, FÁBIO ULHOA COELHO identifica, na atividade do empresário, as seguintes características: a) **profissionalismo**, a qual é compreendida por três idéias: i) habitualidade no exercício da mercancia¹⁹⁴; ii) pessoalidade; e iii) monopólio das informações sobre as mercadorias ofertadas ao mercado; b) **lucratividade**: para que seja caracterizada como comercial, a atividade deve ser organizada e gerar lucro para quem a exerce – ao menos, sua finalidade principal deve ser o lucro –; e c) **colocação de bens ou serviços à disposição no mercado (circulação)**: trata-se da atividade de circular, isto é, em sua manifestação mais singela, buscar bens junto ao produtor e levá-los ao consumidor – “(...) *atividade de intermediação na cadeia de escoamento de mercadorias*”¹⁹⁵.

Para que possa desenvolver a sua atividade de maneira profissional e organizada, o empresário necessita de um estabelecimento comercial, que nada mais é, segundo RUBENS REQUIÃO, do que o complexo de bens, corpóreos e incorpóreos, mantidos pelo empresário, para o exercício da mercancia, constituindo, assim, a maneira pela qual o mesmo organiza sua atividade, colocando bens ou serviços à disposição do mercado, de modo a conquistar sua clientela¹⁹⁶.

Nessa linha, como se pode perceber, o conceito de estabelecimento está intrinsecamente ligado ao de empresário, ou ao de comerciante, os quais, por sua vez, conectam-se diretamente com a idéia de mercadoria. Em outras palavras, ao se falar de mercadoria, deve necessariamente haver um estabelecimento comercial. Caso contrário, se este não existir, não há que se falar naquela.

Assim sendo, procurando reunir todas essas idéias, importadas do Direito Comercial, estabelece-se o seguinte conceito de mercadoria, para os fins almejados em nosso trabalho: mercadorias são coisas móveis e corpóreas, qualificadas pelo Direito em função de sua destinação específica ao comércio, ou seja, à revenda com

¹⁹⁴ Só pode ser considerado um profissional na área do comércio aquele que exerce atividade mercantil com habitualidade, sendo eliminados dessa noção aquelas pessoas que atuam apenas de forma esporádica.

¹⁹⁵ **Manual de Direito Comercial**, p. 11-15.

¹⁹⁶ **Curso de Direito Comercial**, V. 1, p. 244-250.

profissionalismo, habitualidade e intuito de lucro, mediante o exercício de atividade empresarial¹⁹⁷. Tais noções são encampadas por grande parte dos autores nacionais, entre os quais ROQUE ANTONIO CARRAZZA, PAULO DE BARROS CARVALHO, MARCELO VIANA SALOMÃO, ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, HUGO DE BRITO MACHADO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, entre outros¹⁹⁸.

Desse modo, retomando nossa linha de raciocínio, repita-se: o ICMS só pode incidir sobre operações de circulação jurídica de mercadorias. Nesse sentido, resta claro que a materialidade do ICMS pode ser praticada tão-somente por quem exerce a mercancia, tais como os comerciantes, industriais ou produtores, considerados pelo atual Código Civil como empresários.

Portanto, a partir de tudo o que foi aqui desenvolvido, reafirma-se que o critério material da hipótese tributária do imposto ora sob exame, do ponto de vista constitucional, é “**realizar operações de circulação de mercadorias**”. Essa diretriz é inafastável para o legislador infraconstitucional.

3.2.2. Critério Temporal

Como já referido anteriormente, o critério temporal da hipótese tributária é o conjunto de dados que informa o exato momento em que se reputará consumado o fato jurídico tributário. Nesses termos, não há que se falar em incidência antes de implementado o critério temporal, ainda que o comportamento do material já tenha sido praticado.

Muito embora tenha o legislador certa liberdade na eleição do critério temporal, por exigência constitucional, não pode determinar a consumação do fato

¹⁹⁷ Conforme ressalta JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO – **A Importação no Direito Tributário: Impostos, Taxas, Contribuições**, p. 138 –, não pode incidir o ICMS sobre bens incorpóreos, tais como “*softwares*” vendidos através da internet, mediante o procedimento do “*download*”. Isso porque, de acordo com a inteligência do Texto Constitucional, bem como das leis comerciais, mercadoria é bem corpóreo, não podendo, por isso, o legislador tributário estender seu alcance para que o ICMS onere a comercialização de bens incorpóreos, salvo na hipótese da energia elétrica, prevista pela Constituição.

¹⁹⁸ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 42; PAULO DE BARROS CARVALHO, **A Regra-Matriz**, *op. cit.*, p. 203; MARCELO VIANA SALOMÃO, **ICMS**, *op. cit.*, p. 33-34; ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, **ICMS**, *op. cit.*, p. 141; HUGO DE BRITO MACHADO, **Aspectos Fundamentais do ICMS**, p. 28-30; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **ICMS**, *op. cit.*, p. 15-19.

jurídico tributário, e, portanto, o nascimento da relação jurídica tributária, em momento anterior ao da ocorrência do comportamento do critério material, sob pena de quebrar totalmente a lógica do Sistema Constitucional¹⁹⁹.

Com efeito, não há, em nosso ordenamento jurídico a figura do “fato jurídico tributário futuro”. Nas palavras de GERALDO ATALIBA,

Fato imponible é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. (hipótese de incidência) legal – dá nascimento à obrigação tributária (...)²⁰⁰

Nesse sentido, “*Para que um fato (estado de fato, situação) seja reputado fato imponible, deve corresponder integralmente às características previstas abstrata e hipoteticamente na lei (h.i.)*”²⁰¹.

Dito de outro modo, o que determina se um fato é jurídico ou não são circunstâncias concretamente verificadas, jamais elementos futuros. É por isso que o critério temporal jamais pode ser posicionado em instante anterior à verificação do comportamento descrito pela norma como apto a provocar o nascimento da relação jurídica tributária. Concluindo: pode o critério temporal ser concomitante ou posterior ao comportamento descrito no critério material, porém, jamais anterior a ele.

Com o ICMS não é diferente, sendo defeso ao legislador eleger como critério temporal de sua hipótese de incidência instante anterior à ocorrência da operação de circulação de mercadorias – critério material²⁰².

Realmente, só há que se falar em fato jurídico tributário do ICMS quando realizada a operação mercantil, que implique a transferência jurídica da titularidade de mercadoria. Se tal operação não se consumar, inexistindo a alteração de domínio, não ocorre a incidência do ICMS. Nessa linha, como lembra ROQUE ANTONIO CARRAZZA, não basta existir um contrato de compra e venda perfeito e

¹⁹⁹ Como já dito, no primeiro capítulo da presente dissertação, é necessário que os tributos recaiam sobre eventos concretamente efetivados, devidamente posicionados no tempo e no espaço.

²⁰⁰ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 68.

²⁰¹ *Idem.*

²⁰² É nesse sentido o magistério de CLÉLIO CHIESA – **ICMS – Sistema...**, *op. cit.*, p. 85: “*Frisa-se, nunca, jamais, o legislador poderá considerar ocorrido o fato jurídico tributário do ICMS em momento anterior à ocorrência da operação mercantil, pois prescrição desse teor violará flagrantemente a Constituição.*”

acabado, deve haver a tradição. O mero contrato é irrelevante para o Direito Tributário, haja vista de que, por si só, não gera a transferência da coisa: antes da tradição, o comprador é credor do vendedor, situação essa que só importa ao Direito Privado²⁰³. É por isso que eleger o critério temporal como momento anterior a essa consumação vai além dos limites do Texto Constitucional²⁰⁴⁻²⁰⁵.

Mas afinal, a partir de que instante pode ser considerado ocorrido o fato jurídico tributário do ICMS sobre operações mercantis?

Ao analisarmos a Lei Complementar nº. 87/1996, temos que esse diploma legal, em seu artigo 12, I, adota como critério temporal do ICMS mercantil o momento da saída da mercadoria do estabelecimento vendedor²⁰⁶. Em geral, as legislações estaduais do ICMS seguem a mesma linha, a exemplo do artigo 5º, I, da Lei nº. 11.580, de 14 de novembro de 1996, do Estado do Paraná.

Dito isso, ao contrário do que poderiam induzir os dispositivos legais em tela, a saída da mercadoria não pode ser tomada como o próprio fato jurídico tributário do ICMS, ou seu critério material. Isso porque, a saída em questão, para que seja juridicamente relevante para a norma do ICMS, deve dar-se a título de uma operação de circulação de mercadorias. Em outras palavras, como leciona JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, “(...) a ‘saída’, (...), por si só, não constitui situação exclusiva e fundamental para a compreensão do tributo, pois torna-se imprescindível a anterior realização do negócio jurídico mercantil” (sic)²⁰⁷.

Ora, o critério material do ICMS não é a saída da mercadoria do estabelecimento vendedor, mas sim a fórmula lingüística “realizar operações de circulação de mercadorias”. Tomar o critério temporal como sendo o material levaria

²⁰³ De acordo com WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO – **Curso de Direito Civil: Direito das Coisas**, p. 191 –, “Tradição é a entrega da coisa ao adquirente, o ato pelo qual se transfere a outrem o domínio de uma coisa (...)”, sendo que, antes da tradição, “(...) o domínio não se considera transferido do alienante para o adquirente”.

²⁰⁴ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**, op. cit., p. 44-51.

²⁰⁵ Nesse plano, critica-se a substituição tributária progressiva no ICMS, haja vista de que, através dessa sistemática, inserida – indevidamente –, no Texto Constitucional, pelo legislador constituinte reformador, por meio da Emenda Constitucional nº. 3, de 17 de março de 1993, a tributação dá-se sobre fato que ainda não ocorreu, isto é, sobre “fato jurídico tributário futuro”, o qual, se presume, irá ocorrer. Nesse prisma, de acordo com ROQUE ANTONIO CARRAZZA – *Idem* –, a Constituição assegura ao cidadão a garantia de só ser tributado após o perfazimento concreto de todos os critérios da hipótese do ICMS.

²⁰⁶ Aliás, essa foi a diretriz adotada pelo Decreto-Lei nº. 406/1968.

²⁰⁷ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **ICMS**..., op. cit., p. 21.

à inadmissível conclusão de que toda e qualquer saída de mercadoria de estabelecimento comercial estaria sujeita ao ICMS, quando, na verdade, o são apenas aquelas decorrentes de negócios jurídicos que tenham por objeto a circulação de mercadorias.

Na mesma esteira, GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO, cuidando do ICM, já alertavam para o equívoco de confundir a saída da mercadoria com o critério material do imposto, erro esse que, como se pode perceber, ainda está longe de ser corrigido, tanto pelo legislador quanto pela doutrina²⁰⁸. Trata-se, nos dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO, de um “(...) *deplorável erro, que vem macular a construção disciplinadora do imposto, obnubilando a correta compreensão de suas estruturas e dificultando a harmonia de seus elementos integrativos*”²⁰⁹.

Desse modo, repita-se, a saída da mercadoria do estabelecimento representa o critério temporal do ICMS, e não a sua hipótese inteira ou o seu critério material. Se assim não o fosse, todas as saídas de mercadorias do estabelecimento comercial – inclusive em virtude de furto ou de enchentes – provocariam a incidência do ICMS, o que, evidentemente, não condiz com o núcleo constitucional do imposto. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, recorrendo à força dos exemplos, ilustra muito bem essa questão:

Se a saída de mercadorias fosse realmente a hipótese de incidência do imposto em pauta, o comerciante furtado em mercadorias (...) teria não só que suportar os prejuízos, como pagar o ICMS devido por elas. E, mais: se não levasse a ‘notitia criminis’ ao conhecimento da autoridade fazendária estaria praticando uma evasão tributária já que estaria escondendo ao fisco a ocorrência do fato imponible do ICMS.

Vejamos outro exemplo: um incêndio ameaça destruir o estabelecimento comercial. Para evitar que o fogo consuma as mercadorias, o comerciante, ajudado por seus empregados e por transeuntes, providencia para que elas sejam postas na rua. Houve a saída das mercadorias. É devido o ICMS por isso? Parece-nos claro que não.²¹⁰

²⁰⁸ Núcleo..., *op. cit.*, p. 103 – A saída de mercadoria, assim como a entrada, podem ser simples fatos físicos que não materializam qualquer operação jurídica de transferência de domínio, não podendo, por isso, ser tomadas como critério material do imposto em tela.

²⁰⁹ **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 197.

²¹⁰ **ICMS.**, *op. cit.*, p. 44, nota de rodapé nº. 19.

O que se quer dizer é que não basta a saída para que ocorra o fato jurídico tributário do ICMS, é preciso algo mais: que tal saída seja fruto de uma operação jurídica de circulação de mercadorias, praticada por quem exerce a mercancia em caráter profissional, habitual e com fito de lucro. Dentro desse contexto, são irrelevantes para o Direito Tributário as saídas meramente físicas. Essa é a opinião de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE e ROQUE ANTONIO CARRAZZA²¹¹.

Abrindo um breve parêntese, digna de nota é a reflexão de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO, segundo a qual o critério temporal do ICMS sobre operações mercantis não poderia ser o momento da saída das mercadorias, mas sim o de seu recebimento pelo adquirente. Isso porque, somente com a entrega das mercadorias é que ocorreria a sua tradição, isto é, a transferência da propriedade de tais bens do alienante para o adquirente. Vejamos:

De fato, se uma das hipóteses de incidência do atual ICMS é a efetiva *operação* de circulação de mercadoria, e se esta (operação) refere-se ao ato jurídico de *tradição do bem* pelo produtor, industrial ou comerciante ao destinatário, é evidente que o átimo da saída da mercadoria não significa a fixação do marco a partir do qual ocorre o nascimento da obrigação tributária do imposto estadual. Se, por exemplo, no trânsito da mercadoria a mesma sofre um sinistro, é destruída ou furtada, é óbvio que não se consuma a operação mercantil, de forma que não terá nascido a obrigação tributária do ICMS. Logo, é falaciosa a suposição de que a saída dá origem ao nascimento da obrigação tributária.²¹²

E logo adiante, concluem:

O art. 155, inc. II, da CF é claro ao estipular que os Estados e o Distrito Federal poderão instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias etc. Assim, o que consuma a ocorrência *in concreto* da hipótese de incidência das operações de circulação da mercadoria é a recepção, pelo destinatário, do bem objeto do negócio mercantil firmado com uma pessoa física ou jurídica que realiza tal atividade.²¹³

²¹¹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 73-75; ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, **ICMS:...**, *op. cit.*, p. 198; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS.**, *op. cit.*, p. 47. Vejamos as palavras deste último autor: “Salientamos que o fato impositivo do ICMS só se completa com a transferência da titularidade da mercadoria. Sem ela, o dever de pagar ICMS não nasce”.

²¹² **A Não-Cumulatividade...**, *op. cit.*, p. 51.

²¹³ *Idem.*

Nesse sentido, resta claro que, nas hipóteses em que o comprador adquire a mercadoria diretamente do vendedor, por si mesmo ou por intermédio de um preposto ou de um terceiro contratado, a tradição ocorre por ocasião da saída. No entanto, caso o responsável pelo transporte das mercadorias até o adquirente seja o próprio vendedor ou um transportador por ele contratado, a tradição ocorrerá tão somente quando tais bens forem entregues em segurança.

Data vênia, pensamos que esse raciocínio seria procedente, não fosse a previsão dos artigos 110 e 116 do Código Tributário Nacional, os quais autorizam o legislador tributário a modificar os institutos do Direito Privado e/ou adotar critérios próprios para a definição dos tributos, seus elementos e as condições de sua incidência. Assim, caso a legislação do ICMS nada houvesse disposto acerca do critério temporal, ele deveria seguir a disciplina do Direito Privado, sendo, pois, o momento em que ocorresse a tradição – o que, nos termos do artigo 237 do Código Civil, pode se verificar tanto por ocasião da saída quanto da entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, conforme explicado logo acima²¹⁴.

No entanto, o legislador infraconstitucional tributário, forte no artigo 116 do Código Tributário Nacional, dispôs em sentido contrário ao Direito Privado, adotando um momento diverso do da tradição, para fins de incidência do ICMS sobre operações mercantis. Mais especificamente, elegeu como critério temporal do imposto o átimo da saída da mercadoria do estabelecimento do alienante, ainda que a efetiva tradição, para fins de Direito Privado, possa ocorrer apenas quando da entrada dessa mercadoria no estabelecimento ou no domicílio do adquirente.

Logo, o critério temporal do ICMS sobre as operações mercantis é o momento da saída da mercadoria do estabelecimento do alienante, desde que seja em função de uma operação mercantil que importe a transferência de titularidade de tal mercadoria²¹⁵.

Para essa regra, existe apenas uma exceção prevista em nosso Texto Magno: as operações interestaduais de circulação de mercadorias, isto é, nas quais

²¹⁴ Código Civil, Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002: “Art. 237. Até a tradição pertence ao devedor a coisa, com os seus melhoramentos e acrescidos, pelos quais poderá exigir aumento no preço; se o credor não anuir, poderá o devedor resolver a obrigação.”

²¹⁵ Essa verificação fornece-nos subsídios seguros para, mais uma vez, negar a incidência do ICMS sobre circulações de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

adquirente e alienante estejam localizados em Estados diferentes, sendo ambos destinatários constitucionais do ICMS²¹⁶. Nesses casos, como adverte ROQUE ANTONIO CARRAZZA, cada operação gera duas obrigações tributárias distintas: a primeira, de recolhimento do ICMS ao Estado de origem, com base na alíquota interestadual, e a segunda, de pagamento do imposto ao Estado de destino, relativamente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Obrigações essas que possuem critérios temporais distintos: enquanto que a primeira nasce no átimo da saída da mercadoria do estabelecimento do alienante, a segunda irrompe quando do ingresso da mercadoria no estabelecimento do adquirente²¹⁷.

As operações interestaduais serão retomadas à frente, por ocasião do estudo da alíquota. Por ora, passemos para o critério espacial do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias.

3.2.3. Critério Espacial

O critério espacial é o conjunto de dados que nos permite reconhecer o local em que se reputará ocorrido o fato jurídico tributário. Por exigência constitucional, deve guardar relação de inerência com os demais critérios da hipótese, sob pena de impossibilitar a incidência do tributo.

Com base nessa idéia, no âmbito do ICMS sobre as operações mercantis, não pode o legislador eleger como critério espacial local diferente do estabelecimento comercial que realizou a operação mercantil. Nesse passo, lembramos que o ICMS obedece ao princípio da origem, isto é, o imposto é devido ao Estado em que se originou a operação de circulação de mercadoria²¹⁸.

Dentro desse raciocínio, sendo o critério temporal do imposto o momento da saída da mercadoria do estabelecimento alienante, não pode ser outro o critério espacial que não o local em que se situa o dito estabelecimento.

²¹⁶ Se o adquirente da mercadoria não for destinatário constitucional do ICMS, não existem maiores problemas quanto à fixação do critério temporal, sendo, pois, o momento da saída da mercadoria, aplicando-se a alíquota interna do Estado de origem, nada sendo devido ao Estado de destino.

²¹⁷ **ICMS**, *op. cit.*, p. 75.

²¹⁸ Com a exceção da operação interestadual, cujo destinatário seja contribuinte do imposto, hipótese em que é devido ao Estado de destino o montante decorrente da diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Em verdade, genericamente, o fato jurídico tributário do ICMS pode ocorrer em qualquer ponto geográfico do território dos Estados ou do Distrito Federal. No entanto, não pode haver incidência do imposto se não em um estabelecimento comercial.

Não destoia dessa idéia a disciplina do artigo 11, I, “a”, da Lei Complementar nº. 87/1996, se não vejamos:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:
I - tratando-se de mercadoria ou bem:
a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

Nessa esteira, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, define estabelecimento como sendo “(...) o complexo de bens, materiais ou imateriais, que constituem o instrumento utilizado pelo comerciante para a exploração de determinada atividade mercantil”²¹⁹. Com base nisso, lembra que o termo “**estabelecimento**” denota o caráter essencialmente mercantil do ICMS. Isso porque só têm estabelecimento comercial aquelas pessoas que exercem o comércio com profissionalismo, habitualidade e fim lucrativo. É por esse motivo que o domicílio jamais pode ser equiparado a estabelecimento: “No estabelecimento é que são efetuadas operações mercantis, negócios com mercadorias; na residência tem-se o local destinado à moradia (ainda que excepcionalmente possa ser exercida atividade profissional)”²²⁰.

Tamanha é a importância do estabelecimento comercial na regra-matriz de incidência do ICMS sobre operações mercantis, que a Lei Complementar nº. 87/1996 dedicou um dispositivo específico para sua definição, qual seja, o artigo 11, § 3º, e incisos. Confira-se:

Art. 11 (...) (...) § 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

²¹⁹ ICMS..., *op. cit.*, p. 23.

²²⁰ *Idem.*

I – na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

Infelizmente, logo adiante, de forma inconstitucional, o inciso II desse mesmo parágrafo dispõe que “(...) *é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular*”. Ora, por imperativo constitucional, a autonomia dos estabelecimentos, no âmbito do ICMS sobre operações mercantis, é absolutamente impossível, já que, entre eles, não pode haver negócio jurídico que importe transferência de domínio, uma vez que pertencem ao mesmo titular. Como se sabe, não há como uma pessoa celebrar negócios consigo mesma, sendo necessária, para tanto, a presença de ao menos duas partes em pólos contrários – credor e devedor.

Além de que, operações de transporte de mercadorias entre dois estabelecimentos de mesmo titular jamais poderá ser considerada como “mercantil”, uma vez que não apresenta os requisitos da relação comercial, especialmente o do intuito lucrativo.

Por isso, referido deslocamento de mercadorias não está sujeito ao ICMS, por não haver operação jurídica, transferência de domínio, tampouco caráter mercantil. Assim, nesses casos, em não sendo praticado o comportamento do critério material – **realizar operações de circulação de mercadorias** – não há que se falar em atingimento do instante que corresponde ao critério espacial.

Realmente, fortes nas idéias firmadas no primeiro capítulo, temos que a hipótese de incidência é uma, o que nos leva a crer que seus critérios devem necessariamente estar ligados por uma relação de total congruência, condicionando-se a incidência da norma ao atendimento de todos esses critérios. Nessa linha, em uma movimentação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, sequer há que se cogitar de ocorrência do comportamento descrito no critério material, eis que não existiu uma operação jurídica de circulação de mercadorias, motivo pelo qual não se pode considerar quaisquer dos estabelecimentos envolvidos como local de nascimento de uma obrigação tributária.

3.3. Conseqüente Normativo

3.3.1. Critério Pessoal

3.3.1.1. Introdução

O critério pessoal, integrante do conseqüente normativo, é o conjunto de elementos que indica quem serão os sujeitos da relação jurídica tributária – sujeito passivo e sujeito ativo – uma vez concretizada a conduta que constitui a hipótese de incidência.

Primeiramente, o sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir o tributo, detendo, pois, a capacidade tributária ativa. Por sua vez, o sujeito passivo é aquele obrigado por lei a efetuar a prestação objeto da relação jurídica tributária, isto é, de entregar dinheiro ao sujeito ativo.

Nesse plano, reafirmamos nossa posição de que o critério pessoal do ICMS sobre operações mercantis está inserido exclusivamente no conseqüente de sua regra-matriz de incidência. Isso porque, com todo respeito aos entendimentos em contrário, como os de MARÇAL JUSTEN FILHO e de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, pensamos desnecessária a inclusão de um critério pessoal na hipótese de referido tributo, já que a condição de comerciante, industrial ou produtor já está implícita em seu critério material²²¹.

Dito isso, estudemos, em seguida, a sujeição ativa no âmbito do ICMS, e, logo após, a sujeição passiva.

3.3.1.2. Sujeito Ativo

Por exigência constitucional, o sujeito ativo deve guardar relação lógica com o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência. Assim, determinando a hipótese do ICMS sobre operações mercantis que a sua incidência deve ocorrer no momento da saída da mercadoria do estabelecimento alienante, não pode ser outro, o seu sujeito ativo, que não o Estado no qual estiver localizado o dito estabelecimento. Isso, é claro, se o próprio legislador competente não dispuser em

²²¹ MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 46-54; SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 93. Acerca do assunto, confira-se a explicação acerca do critério pessoal, constante do item 1.5.2., p. 31-33.

sentido contrário, elegendo como sujeito ativo, mediante delegação, ente distinto da pessoa política correspondente.

3.3.1.3. Sujeito Passivo

Com esteio nas considerações tecidas acerca da sujeição passiva, no item 1.5.2 da presente Dissertação, páginas 31-33, é lícito afirmar que os sujeitos passivos hipotéticos do ICMS sobre operações mercantis – isto é, os seus destinatários constitucionais tributários – só podem ser “(...) *as pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias*”²²². Enquadram-se nessa categoria, como afirma a maioria da doutrina, os comerciantes, industriais e produtores, desde que exerçam as operações de circulação de mercadorias com profissionalismo, habitualidade e fito de lucro²²³.

No plano legal, confira-se a redação do artigo 4º da Lei Complementar nº. 87/1996, a qual prevê, genericamente, o rol de sujeitos passivos do ICMS:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Todavia, a despeito dessa regra geral, são previstos em tal diploma normativo outros casos de sujeição passiva do ICMS que não se enquadram nas premissas elencadas pela Constituição: eis que se relacionam a fatos destituídos de cunho

²²² JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **ICMS...**, *op. cit.*, p. 157-158.

²²³ Em sua obra, “**A Regra Matriz do ICM**”, apresentada como requisito parcial para obtenção do título de livre docente em Direito Tributário na PUC/SP – *op. cit.*, p. 328 –, PAULO DE BARROS CARVALHO asseverou tratar-se de um equívoco supor que os responsáveis pelo cumprimento da obrigação tributária estejam todos definidos no Texto Constitucional. Nessa esteira, vejamos algumas das conclusões tomadas pelo mestre acerca da sujeição passiva no ICM: “47ª *A problemática do sujeito passivo do ICM extrapola para o campo das articulações lógicas do direito positivo, cabendo ao intérprete buscar na Teoria Geral do Direito os mecanismos que orientam a individualização, ao pé de cada episódio, de quem deve responder pela prestação pecuniária; 48ª Em termos de verificação da ocorrência do evento jurídico-tributário o que interessa mesmo é a prática habitual de operações relativas à circulação de mercadorias. Quem o fizer propiciará o acontecimento do fato imponible, nascendo, por via de consequência, o liame obrigacional do imposto*” (sic).

mercantil. Vejamos o parágrafo único e respectivos incisos do artigo 4º da Lei Complementar nº. 87/1996:

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

(...)

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Pois bem, discussões à parte, como já tivemos a ocasião de verificar, é certo que a Constituição, e também a Lei Complementar nº. 87/1996, não indicam expressamente os sujeitos passivos do ICMS sobre operações mercantis, fornecendo apenas dados genéricos para sua identificação concreta. Nesse passo, conforme ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, MARÇAL JUSTEN FILHO e PAULO DE BARROS CARVALHO, o sujeito passivo deve estar intimamente ligado à materialidade descrita na hipótese tributária do imposto²²⁴.

Dentro desse contexto, nos moldes previstos no artigo 155, II, da Constituição, sendo o critério material do ICMS “realizar operações de circulação de mercadoria”, são os seus destinatários constitucionais as pessoas que praticam tais operações com profissionalismo, habitualidade e intuito de lucro, vale dizer, na posição de MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES, os comerciantes, industriais ou produtores²²⁵.

Completando esse raciocínio, ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE assevera que tanto pessoas naturais quanto jurídicas podem ser sujeitos passivos da relação jurídica tributária do ICMS. Por sua vez, quanto às pessoas destituídas de personalidade jurídica, muito embora elas possam praticar o fato jurídico tributário, não poderão figurar no pólo passivo na respectiva relação jurídica tributária²²⁶.

²²⁴ ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, **ICMS:...**, *op. cit.*, p. 193; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS.**, *op. cit.*, p. 37-39; MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 50 *et seq.*; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 178-179.

²²⁵ **ICMS...**, *op. cit.*, p. 626.

²²⁶ **ICMS:...**, *op. cit.*, p. 215.

Nessa linha, como esclarece PAULO DE BARROS CARVALHO, é preciso diferenciar a aptidão para praticar o fato jurídico tributário da capacidade de figurar como sujeito passivo da obrigação jurídica tributária: a) em primeiro lugar, a aptidão para praticar os fatos jurídicos tributários prescinde da existência de personalidade jurídica, bastando a concretização do comportamento descrito na hipótese; b) de outro lado, apenas entes personalizados podem figurar como sujeitos passivos na relação jurídica tributária, eis que titulares de direitos e obrigações. Esses aspectos guardam raízes na Teoria Geral do Direito, que exige que os pólos de toda e qualquer relação jurídica sempre sejam integrados por pessoas dotadas de personalidade jurídica.

Infelizmente, como lembra o mestre paulista, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 126, confundiu a aptidão para praticar o fato jurídico tributário com a capacidade de ser sujeito passivo de relação jurídica tributária, misturando-as em um só dispositivo legal. Melhor seria se as houvesse separado em tópicos diferentes, tratando-as como realidades distintas que são²²⁷.

Em se tratando de pessoa jurídica com mais de um estabelecimento comercial, pensamos incorreto afirmar que cada um deles seja um sujeito passivo distinto e independente. Ora, conforme já desenvolvido supra, rejeitamos o princípio da autonomia dos estabelecimentos comerciais do mesmo titular, o que leva à conclusão de que o sujeito passivo deve ser a pessoa jurídica como um todo e não cada um dos estabelecimentos integrantes de sua rede. Nesse sentido, encontramos acompanhados, por exemplo, por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO²²⁸⁻²²⁹.

Mesmo porque, o artigo 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº. 87/1996, estatui que todos os estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica respondem pelo “mesmo crédito”, o que leva a crer, por uma questão de lógica, que não podem ser

²²⁷ **Curso...**, *op. cit.*, p. 305 *et seq.*

²²⁸ **A Não-Cumulatividade...**, *op. cit.*, p. 55-57.

²²⁹ Em sentido contrário, temos a posição de AROLDO GOMES DE MATTOS, na obra **ICMS – Comentários à Lei Complementar nº. 87/96**, p. 99-101. Posição essa, que, posteriormente, foi atenuada na obra **ICMS: Comentários à Legislação Nacional**, p. 69, passando a entender o autor que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, localizados na mesma unidade federativa, não constituiria operação mercantil, não podendo, pois, sofrer incidência do ICMS.

considerados como sujeitos passivos autônomos, especialmente para efeito de tributação de operações de transferência de mercadorias entre eles.

3.3.2. Critério Quantitativo

3.3.2.1. Base de Cálculo

A Base de Cálculo, integrante do critério quantitativo do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, representa a medida econômica da materialidade do tributo, sendo a responsável pela mensuração do fato jurídico tributário e apuração do respectivo crédito tributário. Por essa razão, deve guardar com o critério material da hipótese uma correlação lógica, sob pena de desvirtuar a natureza do tributo, e de violar o Princípio da Capacidade Contributiva, conforme visto no item 1.5.3, *supra*.

Assim, de acordo com tais noções, a base de cálculo do imposto ora sob exame deve ser o valor da operação mercantil, excluindo-se todo e qualquer elemento estranho ao pacto comercial. Do contrário, a base de cálculo infirmará a materialidade do tributo²³⁰. Essa é a opinião de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, LUIZ FRANCISCO LIPPO e ROQUE ANTONIO CARRAZZA²³¹.

Desse modo, são inconstitucionais os dispositivos de lei complementar e de leis ordinárias estaduais que acrescentaram à base de cálculo do ICMS elementos externos ou acessórios às operações de circulação de mercadorias, tais como:

a) juros decorrentes de financiamentos e prêmios de seguro, os quais estão no âmbito de incidência do Imposto sobre Operações de Crédito e do Imposto sobre Operações de Seguro – vulgarmente denominados de “IOF”²³²;

b) os montantes relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, bem como a outros impostos, taxas e contribuições;

²³⁰ ICMS:..., *op. cit.*, p. 229.

²³¹ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO, **A Não-Cumulatividade**..., *op. cit.*, p. 36; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**., *op. cit.*, p. 71.

²³² Acerca da inclusão de juros na base de cálculo do ICMS, importante a leitura da obra de CLÉLIO CHIESA, **ICMS – Sistema**..., *op. cit.*, p. 106-108.

c) o valor correspondente ao frete realizado por terceiro, contratado pelo adquirente das mercadorias;

De fato, percebe-se que todos os elementos acima citados, embora sejam previstos por muitas legislações estaduais, assim como pela Lei Complementar nº. 87/1996, no artigo 13, § 1º, II, não integram o efetivo valor da mercadoria, constituindo elementos estranhos ou acessórios à operação mercantil.

Por esses mesmos motivos, não se pode agregar à base de cálculo do ICMS o montante devido a título do próprio imposto – artigo 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº. 87/1996. Isso porque, por meio dessa sistemática, denominada pela doutrina de “base de cálculo por dentro”, o ICMS, na prática, acaba incidindo sobre ele mesmo, gerando uma figura híbrida e inconstitucional de “imposto sobre imposto”. Ora, haja vista de que a materialidade constitucional do ICMS é “**realizar operações de circulação de mercadorias**”, é absolutamente inconcebível integrar sua base de cálculo, além do valor da operação mercantil, com o montante do próprio imposto.

Nesse prisma, como explicitado acima, o imposto é uma espécie tributária que atinge fatos praticados por particulares, sem qualquer vinculação com atividades estatais, e que sejam reveladores de capacidade contributiva – presuntivos de riqueza. É por isso que não existem impostos sobre outros impostos, justamente porque pagar impostos não revela capacidade contributiva, eis que decorre de uma obrigação “*ex lege*”, isso é, independente da vontade do particular.

Acerca da “base de cálculo por dentro” do ICMS, já se manifestou, com proficiência, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, afirmando tratar-se de uma figura “(...) *híbrida e teratológica* (...)”, de um adicional ilegal que nada tem a ver com operações de circulação de mercadorias. Nessas condições, sua adoção desrespeita a uma série de princípios constitucionais, tais como o da Capacidade Contributiva e da Proibição ao Efeito de Confisco²³³.

Sob uma outra óptica, a “base de cálculo por dentro” distorce completamente a sistemática de alíquotas do ICMS, provocando um aumento indireto das alíquotas reais. De fato, tome-se como exemplo uma operação de circulação de mercadorias, ocorrida pelo valor de R\$ 100,00 (cem reais), à alíquota nominal de 10% (dez por

²³³ ICMS., *op. cit.*, p. 218-219.

cento). Incidindo o imposto, de acordo com a sistemática da “base de cálculo por dentro”, teremos as seguintes operações aritméticas:

1ª) Base calculada de R\$ 100,00, à alíquota de 10%: gera-se um montante de tributo de R\$ 10,00;

2ª) Integração do montante de tributo sobre a base calculada “original”, gerando uma base de R\$ 110,00;

3ª) Aplicação sobre a “nova” base calculada da alíquota de 10%, gerando um imposto devido, no montante de R\$ 11,00.

Desse modo, aritmeticamente falando, a alíquota real, nesse caso hipotético, seria de 11%, e não os 10% correspondentes à alíquota nominal, prevista pela lei.

Enfim, analisada de qualquer ângulo, a “base de cálculo por dentro”, no âmbito do ICMS, isso é, a integração do imposto devido em sua própria base de cálculo, representa, no mínimo, uma aberração jurídica, não merecendo, pois, gerar efeitos. É uma situação que, como lembra ROQUE ANTONIO CARRAZZA, não foi permitida por nosso legislador constitucional originário²³⁴.

Assim, reafirma-se que a base de cálculo do imposto ora sob exame é o valor da operação mercantil, excluídos todos os valores estranhos ao pacto comercial.

Dito isso, a despeito da aplicação do Princípio da Não-cumulatividade, é preciso ter em mente que a base de cálculo do imposto em tela não é o valor agregado, mas sim o valor total da operação. Isso porque, o mecanismo do abatimento constitucional não integra a regra-matriz do ICMS, operando-se somente em momento posterior à incidência da norma e à apuração da base de cálculo, vale dizer, na fase do pagamento do débito tributário²³⁵.

3.3.2.2. Alíquota

A alíquota é o dado legal, geralmente expresso em uma porcentagem, que, conjugada à base calculada, apura o montante do débito tributário relativo a uma determinada operação. É absolutamente necessária para que o tributo possa atingir

²³⁴ *Ibidem*, p. 225.

²³⁵ Muito embora, em termos econômicos ou contábeis, o ICMS atinja o valor agregado em cada operação, juridicamente falando, sua base de cálculo é o valor total da operação mercantil, ao contrário do que preconiza o chamado IVA – imposto sobre valor agregado – europeu.

somente uma parcela da riqueza tributável expressa pela base calculada, evitando, assim, o confisco puro e simples²³⁶.

Em relação aos impostos, a alíquota deve tornar efetivos especialmente os Princípios da Capacidade Contributiva, da Vedação ao Efeito de Confisco, e, para alguns autores, da Progressividade. No âmbito do ICMS, sobressai com destaque um outro princípio, o da Seletividade.

Por força deste último princípio, a alíquota do ICMS deve ser graduada conforme o grau de essencialidade do bem objeto da tributação, onerando de forma mínima possível os bens de primeira necessidade como feijão, arroz, pão francês, água, vestuário *etc.*, e, por sua vez, atingindo com mais intensidade os considerados supérfluos, como canetas e relógios de luxo, roupas de marcas *etc.* O cumprimento desse princípio possibilita a realização do Princípio da Capacidade Contributiva, eis que regula a magnitude da tributação pelo ICMS conforme o nível de riqueza possivelmente manifestado com a aquisição das mercadorias junto aos mercados de consumo.

A despeito disso, e infelizmente, existem em nossa realidade muitas distorções na aplicação do Princípio da Seletividade. Dentro de um vasto universo de exemplos, poderíamos citar, no âmbito da legislação paranaense do ICMS, as elevadas alíquotas que vêm sendo aplicadas sobre os combustíveis e energia elétrica, a despeito de serem bens de primeira necessidade, absolutamente imprescindíveis para o desenvolvimento econômico do país e para o cotidiano das pessoas em geral, em contraste com as alíquotas bem mais reduzidas atribuídas a operações envolvendo canetas tinteiro de luxo²³⁷.

Além disso, a fixação de alíquotas não pode imprimir ao imposto feição confiscatória, sob pena de avilte ao princípio da proteção à propriedade privada. Tratando do assunto, ESTEVÃO HORVATH esclarece não ser possível estabelecer hipoteticamente uma fronteira numérica do que seria ou não confisco, sendo que tal análise deve ser feita em cada caso concreto, de acordo com o grau de

²³⁶ ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, **ICMS:...**, *op. cit.*, p. 237.

²³⁷ Acerca do assunto, vide a Lei nº. 11.580/1996, do Estado do Paraná – com alterações conferidas pela Lei nº. 16.016, de 19 de dezembro de 2008 –, artigo 14, que, em seus incisos IV, “a” e V, “a”, aplicam às operações com gasolina e energia elétrica as alíquotas de 28% (vinte e oito por cento) e 29% (vinte e nove por cento), respectivamente; em contraste com o inciso II, “a”, do mesmo artigo, que determina a aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) sobre operações com canetas tinteiro.

essencialidade das mercadorias²³⁸. Por exemplo, pensamos que teria caráter confiscatório a alíquota hipotética de 20% sobre o feijão, porém, não o teria a alíquota de 40% sobre um relógio de ouro.

Por sua vez, a despeito da aplicação do Princípio da Legalidade Estrita, o artigo 155, § 2º, V, da Constituição, faculta ao Senado Federal estabelecer as alíquotas máximas e mínimas nas operações de circulação de mercadorias, nos seguintes termos:

V - é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

Nesse sentido, como leciona ROQUE ANTONIO CARRAZZA, tais resoluções do Senado Federal não podem fixar as alíquotas do ICMS, mas apenas os seus limites mínimos e máximos, deixando ao legislador ordinário um campo definido e limitado sobre o qual poderá agir, não podendo dele transbordar. De acordo com o mestre paulista, trata-se de uma limitação à competência do legislador de fixar alíquotas para o imposto estadual²³⁹.

Contudo, registre-se que essa faculdade outorgada pela Constituição ao Senado Federal não poderá tolher a autonomia do legislador infraconstitucional, devendo respeitar o Princípio Federativo. Melhor dizendo, não pode o campo das alíquotas ser tão estreito a ponto de limitar excessivamente as competências legislativas estaduais e distrital, sob pena de decretação de inconstitucionalidade por parte do Poder Judiciário.

Por fim, há que se mencionar também as alíquotas interestaduais, as quais têm aplicação nas hipóteses de operações de circulação de mercadorias destinadas a outro Estado, sendo o receptor destinatário constitucional do imposto – artigo 155, § 2º, VII, “a” e VIII, da Constituição²⁴⁰. Nesse caso, será devido ao Estado de origem

²³⁸ **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 35.

²³⁹ **ICMS.**, *op. cit.*, p. 73-74.

²⁴⁰ Caso o destinatário da mercadoria, localizado em outro Estado, não seja destinatário constitucional do ICMS, aplica-se a alíquota interna do Estado de origem, cabendo o imposto

o tributo calculado com base na alíquota interestadual, e ao Estado de destino a diferença entre as alíquotas interna e a interestadual.

Nesses termos, para não gerar desequilíbrios entre os Estados, com relação à tributação do ICMS, estabeleceu a Constituição, em seu artigo 155, § 2º, VI, que:

(...) salvo deliberação em contrário dos Estados e Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

Sobre o tema, vejamos a advertência de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

Note-se que, no caso, estamos diante de duas obrigações tributárias distintas, já que têm sujeitos passivos, aspectos espaciais, aspectos temporais e aspectos quantitativos diferentes. Deveras, o remetente da mercadoria deverá pagar ICMS à pessoa política de origem (Estado ou Distrito Federal), no momento da saída, adotada a alíquota interestadual e o destinatário da mercadoria, ICMS (outro) à pessoa política de destino, no momento da entrada e, agora, com o valor correspondente à diferença entre alíquota interna e a interestadual.²⁴¹

Muito bem, estabelecida em linhas gerais a regra-matriz de incidência do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias, podemos passar à análise do Princípio da Não-cumulatividade. Conforme já referido anteriormente, optou-se por estudar o tema em separado do Capítulo 2, que diz respeito aos Princípios Constitucionais de Direito Tributário, haja vista de que requer, para sua perfeita compreensão, conhecimento prévio acerca da regra-matriz de incidência do ICMS.

3.4. O Princípio da Não-Cumulatividade

3.4.1. Sistemática e Questões Gerais

exclusivamente a este, conforme artigo 155, § 2º, VII, “b”, da Constituição, afastando-se, assim, a incidência da alíquota interestadual.

²⁴¹ ICMS., *op. cit.*, p. 75.

O Princípio da Não-cumulatividade é positivado pelo artigo 155, § 2º, I, da Constituição, sendo um princípio tributário específico, aplicável ao subsistema do ICMS. A sua incidência garante uma tributação neutra, evitando que a mesma se dê em cascata, ou cumulativamente. Vejamos a redação de tal dispositivo constitucional:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Como se sabe, o ICMS é um imposto tipicamente plurifásico, uma vez que incide várias vezes sobre uma mesma cadeia mercantil, onerando cada uma das operações que a integram. Nessa linha, se o imposto recair sobre todas as operações indiscriminadamente, ocorrerá “múltipla tributação”, visto que o valor recolhido na operação anterior incorporará a base de cálculo da posterior, sofrendo nova incidência do imposto, e assim sucessivamente – tributação em cascata. É dentro desse contexto que se insere o Princípio da Não-cumulatividade, com a função de possibilitar aos sujeitos passivos das operações posteriores abaterem, pelo sistema de débito e crédito em conta gráfica, todos os montantes de impostos apurados por conta das operações anteriores – aquisições –, evitando, assim, a tributação cumulativa²⁴².

Por exemplo, imaginemos a seguinte situação: um intermediário compra uma mercadoria e a revende, recolhendo o ICMS correspondente, tomando como base de cálculo o valor da operação mercantil. Nessa situação, é sabido que, em tal base de cálculo estarão inseridos todos os valores de ICMS relativos às operações anteriores. Isso porque, o comerciante, para não sofrer prejuízos, incorpora ao preço dos produtos que aliena os valores relativos ao ICMS sobre eles incidente, transferindo, pois, seu encargo econômico para o adquirente de tais bens²⁴³. Desse modo, tem, o sujeito passivo, o direito de abater, do “*quantum*” da obrigação tributária, todo o ICMS apurado nas operações anteriores, sob pena de gerar uma tributação cumulativa.

²⁴² *Ibidem*, p. 255-257.

²⁴³ Essa atitude é absolutamente comum e necessária na prática mercantil.

Para que não restem dúvidas, vejamos um caso prático: um produtor rural vende um lote de carnes a uma sociedade comercial, para que seja acondicionada, ao valor de R\$ 1.000,00, sob uma alíquota hipotética de 10%. Nesses termos, fica o produtor obrigado a recolher R\$ 100,00 ao fisco estadual. A compradora, por sua vez, adquire, em seu favor, o crédito de R\$ 100,00. Posteriormente, imaginemos que esta sociedade revende a carne ao comerciante varejista, ao preço de R\$ 1.500,00, à alíquota de 10%. Não fosse o Princípio da Não-cumulatividade, deveria recolher ao fisco a quantia de R\$ 150,00. No entanto, como a Constituição autoriza ao sujeito passivo do ICMS abater os montantes de imposto apurados nas operações anteriores, a sociedade em questão estará obrigada ao recolhimento de apenas R\$ 50,00, resultado do abatimento do crédito de R\$ 100,00 em relação ao “*quantum*” de R\$ 150,00. Da mesma forma, quando da venda de tal mercadoria ao consumidor, o varejista também terá o direito de abater, dos débitos de ICMS gerados com tal operação mercantil, o valor relativo aos créditos acumulados por ocasião das operações anteriores. Assim sendo, se a venda ao consumidor ocorrer ao preço de R\$ 2.000,00, aplicando-se a alíquota de 10%, tem-se um débito tributário de R\$ 200,00; contudo, aplicando-se-lhe o crédito acumulado de R\$ 150,00, relativo aos montantes de imposto devidos por ocasião das operações anteriores, fica, o comerciante varejista, obrigado ao recolhimento de apenas R\$ 50,00.

Desse modo, o direito constitucional de abatimento dos montantes de ICMS devidos por força das operações anteriores torna a tributação neutra, eis que evita a múltipla incidência do imposto sobre a mesma base de cálculo²⁴⁴. Em verdade, como lembram GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO, os créditos funcionam como moeda de pagamento do ICMS, mediante o sistema de conta-corrente tributária: o sujeito passivo utiliza os créditos gerados por força das operações anteriores para promover a extinção de débitos tributários²⁴⁵.

No entanto, é mister consignar, para evitar eventuais confusões, que a compensação não precisa se dar entre créditos provenientes de operações de circulação das mesmas mercadorias, ou prestação de idênticos serviços de transporte ou de comunicação. Nesse passo, os créditos provêm de todas as

²⁴⁴ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO, **A Não-Cumulatividade...**, *op. cit.*, p. 99-104.

²⁴⁵ ICM: Abatimento Constitucional – Princípio da Não-Cumulatividade, **Revista de Direito Tributário**, n. 29-30, p. 117 *et seq.*

operações anteriores e podem ser utilizados para abater os débitos de imposto decorrentes das posteriores. Melhor explicando, o pagamento de ICMS, no Brasil, usualmente, segue o regime de “períodos de apuração”: o sujeito passivo apura tudo que é devido de imposto em um determinado período, calcula os montantes de créditos acumulados nesse mesmo espaço de tempo – provenientes das aquisições de mercadorias –, determina o saldo do período, e efetua, se for o caso de saldo devedor, quando do vencimento da obrigação, o recolhimento do “*quantum*” devido. Em geral, o legislador adota o período mensal de apuração.

Assim, nas palavras de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, o direito de crédito existe em relação ao contribuinte, e não de forma isolada para cada mercadoria ou operação²⁴⁶. De acordo com essa sistemática, dentro do regime mensal, o contribuinte deve apurar, dentro do espaço de cada mês, todas as operações de aquisição de mercadorias e contratação de serviços, e os créditos correspondentes – excluindo, é claro, as operações isentas ou imunes –; bem como as operações de saída de mercadorias e prestações de serviço, e os débitos por elas gerados, e, por fim, fazer o encontro de contas entre débitos e créditos, mediante o sistema de conta-corrente tributária. Se o resultado for um saldo devedor, este deverá ser pago em dinheiro pelo contribuinte. Caso contrário, se houver saldo credor em favor do cidadão, extingue-se o débito tributário correspondente àquele período de apuração e o crédito remanescente é transferido para o período de apuração seguinte. As idéias até aqui expostas são muito bem resumidas na seguinte passagem:

Pela regra da não-cumulatividade, ao fim de cada período (usualmente mensal), o contribuinte é obrigado a proceder à apuração do montante do imposto correspondente aos débitos pelas suas operações de saídas de (...) mercadorias ou de prestações de serviços de transporte e comunicação, e do montante dos créditos correspondentes às operações anteriores, de bens que ingressaram no seu estabelecimento e de prestação de serviços de transporte que contratou. Do confronto entre ambos (débitos e créditos), resultará um saldo, que poderá ter destinação diferente, dependendo da hipótese.

Caso desse confronto resulte ainda importância superior a título de débito, ao contribuinte incumbirá recolher para o Erário, nos prazos e condições que a lei estipular, essa importância ainda devida. (...) Caso do confronto resulte importância superior a título de crédito, deverá o contribuinte transferi-la para o período seguinte a seu favor.

²⁴⁶ **A Importação...**, *op. cit.*, p. 165.

Esta importância correspondente ao crédito advindo do período anterior será abatida dos débitos correspondentes ao período em curso, repetindo-se o ciclo (*sic*)²⁴⁷.

Ao contrário do que se poderia pensar, a partir de uma leitura apressada do artigo 155, § 2º, I, a palavra “cobrado”, veiculada pela Constituição, não significa que o direito ao crédito está condicionado ao prévio pagamento do imposto pelo sujeito passivo das obrigações anteriores.

A esse respeito, autores como JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, HUGO DE BRITO MACHADO e EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, entre outros, esclarecem que o sentido da expressão “cobrado” é, na verdade, “incidente”: basta que as operações anteriores tenham sofrido a incidência do ICMS para que nasça o direito ao crédito, no momento da aquisição das mercadorias²⁴⁸.

Por outro lado, em posição diversa acerca do tema, que pensamos ser a mais correta, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, entre outros autores, esclarece que o direito ao crédito surge com a simples existência de operação anterior, em tese, sujeita ao imposto. Dentro desse raciocínio, *“Irrelevante que nessa operação anterior (...) tenha sido ‘lançado’, ‘cobrado’ ou ‘pago’.* Mais: *irrelevante até que nessa operação anterior haja ‘incidido’ (...)*” o imposto. Basta que a operação tenha existido, e que se possa apurar, de alguma forma, o ICMS que lhe seria relativo, ou seja, “em tese cabível” ou “potencialmente cabível”, independente de ter havido ou não a incidência²⁴⁹.

O Princípio da Não-cumulatividade, como lembram ROQUE ANTONIO CARRAZZA e SACHA CALMON NAVARRO COELHO, não encerra uma simples sugestão, mas sim uma diretriz imperativa, que deve necessariamente ser seguida tanto pelo fisco como pelo contribuinte²⁵⁰. Trata-se, na visão de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, LUIZ FRANCISCO LIPPO, ANDRÉ RENATO MIRANDA

²⁴⁷ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO, **A Não-Cumulatividade...**, *op. cit.*, p. 131-132.

²⁴⁸ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **A Importação...** *op. cit.*, p. 133; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 258 *et seq.*; HUGO DE BRITO MACHADO, **Aspectos...**, *op. cit.*, p. 136; EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, ICMS-Importação: Perspectiva Dimensível e “Fato Gerador” do Direito ao Crédito, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 102, p. 63.

²⁴⁹ Crédito de IPI Relativo a Operações Anteriores Beneficiadas: Maiô Completo ou Completa Nudez?, in EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (Coord.), **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**, p. 721-724.

²⁵⁰ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 256; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 118.

ANDRADE e HUGO DE BRITO MACHADO, de um autêntico princípio constitucional, e, nessas condições, imperativo e aplicável a todo o subsistema do ICMS²⁵¹. É nesse sentido a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO:

O primado da não-cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICM e ao IPI consagra a *obrigatoriedade* do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo 'contribuinte', de considerar-lhe os créditos, ainda que contra a sua vontade.²⁵²

Na mesma direção é o pensamento sempre atual de GERALDO ATALIBA e de CLÉBER GIARDINO:

O 'abatimento' é, nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional: porque criada pela Constituição. Mais do que isso: é direito constitucional reservado ao contribuinte do ICM; direito público subjetivo de nível constitucional, oponível ao Estado pelo contribuinte do imposto estadual. O próprio Texto Constitucional que outorgou ao Estado o poder de exigir o ICM deu ao contribuinte o direito de abatimento (*sic*)²⁵³.

Assim sendo, conclui-se que o Princípio da Não-cumulatividade orienta todo o subsistema do ICMS, devendo necessariamente ser levado a efeito pelo contribuinte, jamais podendo ser suprimido, limitado ou modificado pelo legislador ou pelo administrador.

E isso porque já se encontra precisamente delineado pelo Texto Constitucional, especialmente pelos dispositivos acima citados, os quais possuem eficácia plena e aplicabilidade imediata. Como lecionam ROQUE ANTONIO CARRAZZA e CLÉLIO CHIESA, a lei complementar prevista pelo artigo 155, § 2º, XII, "c", da Constituição, pode dispor tão somente acerca de procedimentos que garantam a completa efetivação prática do Princípio da Não-cumulatividade, a

²⁵¹ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO, **A Não-Cumulatividade...**, *op. cit.*, p. 101. ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, **ICMS:...**, *op. cit.*, p. 242; HUGO DE BRITO MACHADO, **Aspectos...**, *op. cit.*, p. 131.

²⁵² **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 377.

²⁵³ ICM..., *op. cit.*, p. 116.

exemplo de sua forma e periodicidade, sendo-lhe vedado erigir qualquer dever ou obstáculo que dificulte o aproveitamento dos créditos de ICMS²⁵⁴⁻²⁵⁵.

Nesse prisma, conforme aponta a doutrina, a única exceção ao princípio da não-cumulatividade está disciplinada no inciso II, do § 2º do artigo 155, da Constituição, *verbis*:

II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Esse dispositivo constitucional, dada sua péssima redação, deve ser interpretado com muita atenção, através do método sistemático, para que não leve a entendimentos errôneos.

Primeiramente, pensamos que o vocábulo “não-incidência” engloba a imunidade. Isso porque, a imunidade, sendo uma regra de competência negativa, vedando a edição de regras tributárias em relação a determinadas pessoas ou situações, impede que elas sejam objeto de incidência tributária.

Em segundo lugar, a vedação à utilização do crédito referida na alínea “a” diz respeito tão-somente à operação imediatamente posterior à beneficiada com isenção ou não-incidência. Vale dizer, o comerciante que adquire mercadoria através de operação isenta ou imune, destinada à posterior revenda, só não poderá utilizar o crédito relativo a esta operação, não havendo obstáculos à apropriação dos créditos relativos a eventuais operações a ela anteriores.

Ora, a isenção ou não-incidência, quando verificadas no meio de uma cadeia de circulação de mercadorias, não pode acarretar a anulação dos créditos relativos a todas as operações anteriores, sob pena de converter um benefício fiscal, cuja finalidade é justamente diminuir a carga tributária, em um instrumento perverso de majoração de imposto. É essa a opinião de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, se não vejamos:

²⁵⁴ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**., *op. cit.*, p. 300; CLÉLIO CHIESA, **ICMS – Sistema...**, *op. cit.*, p. 126.

²⁵⁵ Nesses termos, prevê a legislação três regimes básicos de apuração: mensal – explicado logo acima –, por estimativa e especial.

(...) quando a isenção ou a não-incidência ocorra no meio do ciclo, o crédito só deixará de ser compensado, devendo ser anulado, apenas no que diz respeito às operações imediatamente posteriores e anteriores, não valendo para as subseqüentes, sob pena de se provocarem extensos e perversos efeitos cumulativos. *Fora desses casos, vale plenamente o princípio da não-cumulatividade.*

Portanto, se a isenção ou não-incidência ocorrerem no meio do ciclo de circulação de mercadoria, o crédito de ICMS só deixará de ser compensado, devendo ser anulado, apenas para as operações imediatamente posteriores e anteriores.²⁵⁶

Essa interpretação, em nosso humilde entendimento, ao mesmo tempo em que preserva o Princípio da Não-cumulatividade, permite o emprego das isenções e imunidades em prol do cidadão, de maneira a amenizar a pesada carga tributária brasileira, e não como instrumento reflexo e anômalo de aumento de tributo. Do contrário, caso a isenção ou a não-incidência acarretassem a anulação de todo o crédito relativo a uma cadeia de circulação de mercadorias, inclusive aqueles constituídos anteriormente à operação beneficiada, o ICMS passaria, nessas hipóteses, a ser um imposto essencialmente cumulativo, onerando mais de uma vez a mesma base de cálculo.

Estariam abertas as portas da insegurança jurídica, eis que os Estados e o Distrito Federal poderiam aumentar suas arrecadações por intermédio de uma isenção, revertendo inteiramente a lógica do instituto.

Em terceiro lugar, pensamos não se tratar propriamente de uma “exceção” ao Princípio da Não-cumulatividade, mas sim de uma regra que contribui para a delimitação do seu alcance. Isso porque, lembrando as lições de HUMBERTO BERGMANN ÁVILA e PAULO DE BARROS CARVALHO acerca das regras de imunidade, cujo raciocínio é aplicável analogicamente ao tema ora sob discussão, só há que se falar em “exceção”, “limitação”, “restrição” *etc.*, quando uma regra seja excepcionada por outra posterior, afastando-se essa terminologia da hipótese em que duas regras sejam editadas concomitantemente²⁵⁷. Assim, o inciso II, do § 2º, do artigo 155, da Constituição não excepciona o Princípio da Não-cumulatividade, mas delimita o seu campo de incidência, reduzindo seu alcance em uma hipótese específica. Trata-se, assim, de uma regra de estrutura.

²⁵⁶ *Ibidem*, p. 281. Não destoa desse posicionamento HUGO DE BRITO MACHADO – **Aspectos...** *op. cit.*, p. 138-141.

²⁵⁷ HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, **Sistema...** *op. cit.*, p. 213-214; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...** *op. cit.*, p. 247.

Regra essa que, conforme inteligência do próprio dispositivo constitucional em comento, pode ser suprimida parcial ou totalmente pela legislação, o que fica claro a partir da expressão “(...) *salvo determinação em contrário da legislação* (...)”, de modo a conferir amplitude máxima ao Princípio da Não-cumulatividade, possibilitando, assim, o aproveitamento de créditos inclusive nos casos de operações anteriores isentas ou imunes.

3.4.2. A Não Integração do Princípio da Não-cumulatividade nas Regras-matrizes de incidência do ICMS

Diversamente do que se poderia pensar, como adverte JURACI MOURÃO LOPES FILHO, o Princípio da Não-cumulatividade, muito embora seja parte integrante do Subsistema do ICMS, não integra suas regras-matrizes de incidência, eis que se aplica apenas no átimo do pagamento do imposto devido, e não no sentido de diminuir sua base de cálculo²⁵⁸.

Nessa linha, a base de cálculo do ICMS é o valor total da operação, e não o valor agregado, como ocorre com o IVA europeu. Dentro desse contexto, a sistemática do abatimento constitucional, gerada pelo Princípio da Não-cumulatividade, incidirá somente no instante do **pagamento** do imposto, em cada período de apuração – em regra, mensal –, pelo sistema de débito e crédito em conta gráfica, ou conta-corrente.

Concordam com esse posicionamento JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, LUIZ FRANCISCO LIPPO, ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE e ROQUE ANTONIO CARRAZZA²⁵⁹. Em sentido contrário é o entendimento de SACHA CALMON NAVARRO COELHO²⁶⁰.

²⁵⁸ O ICMS na Importação e a Não-Cumulatividade, **Revista da OAB-CE**, n. 6, p. 125.

²⁵⁹ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO, **A Não-Cumulatividade...**, *op. cit.*, p. 121; ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, **ICMS...**, *op. cit.*, p. 246; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 262-263.

²⁶⁰ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 119. Afirma esse autor que o Princípio da Não-cumulatividade faria parte da regra-matriz de incidência do ICMS, mais especificamente de seu conseqüente, tendo em vista que concorreria diretamente para a apuração do respectivo débito tributário. Com todo respeito a tão ilustre doutrinador, pensamos que seu raciocínio só teria sentido caso a base de cálculo do ICMS fosse o valor agregado. Assim, sendo a base de cálculo do imposto em tela o valor total da operação, e incidindo a não-cumulatividade somente no momento do pagamento da obrigação tributária, concluímos que ela não faz parte da estrutura da regra-matriz de incidência do ICMS.

É verdade que, economicamente falando, o ICMS é um imposto sobre o valor agregado em cada operação, sendo semelhante, nessa seara, ao IVA. Ocorre que, como já ressaltado, em sentido jurídico, a base de cálculo do ICMS não é o valor agregado, mas sim o valor total da operação.

Desse modo, resta claro que o Princípio da Não-cumulatividade não faz parte das regras-matrizes do ICMS, haja vista de que não contribui para a diminuição da sua base de cálculo, mas sim para diminuir o “*quantum*” do tributo a ser pago, aplicando-se, pois, no instante da extinção do crédito tributário.

CAPÍTULO 4 – PANORAMA HISTÓRICO DO ICMS SOBRE AS IMPORTAÇÕES: GENERALIDADES E CONCEITOS FUNDAMENTAIS

Vencidos os capítulos introdutórios da presente dissertação, passemos ao seu objeto central: o ICMS sobre as importações. Nesse contexto, antes de dissecarmos sua regra-matriz de incidência, apresentaremos, neste capítulo, uma breve evolução histórica do tributo, desde sua origem até os dias atuais, introduzindo alguns conceitos fundamentais que giram em torno do tema.

Pois bem, antes do nascimento do imposto sobre a circulação de mercadorias, as operações de vendas, envolvendo essa espécie de bens, eram oneradas por um tributo denominado “imposto sobre vendas e consignações”, conhecido pela sigla “IVC”. Esse tributo foi previsto pela primeira vez na Constituição de 1934, artigo 8º, I, “e”, incidindo de forma cumulativa sobre *“(...) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual”*.

O IVC foi mantido pela Constituição de 1937, artigo 23, I, “d”, e pela redação originária da Carta de 1946, artigo 19, IV²⁶¹.

Posteriormente, ainda sob a égide da Constituição de 1946, por força da Emenda Constitucional nº. 18, de 1º de dezembro de 1965, artigo 12 e parágrafos, o IVC foi substituído pelo ICM – imposto sobre a circulação de mercadorias, regido pelo Princípio da Não-cumulatividade e pelo sistema de alíquotas uniformes. Vejamos a redação do dispositivo constitucional em tela:

Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do impôsto é uniforme para tôdas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o

²⁶¹ “Art. 23 - É da competência exclusiva dos Estados:

I – a decretação de impostos sobre:

(...)

d) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido em lei estadual;”

“Art. 19 – Compete aos Estados decretar impostos sobre:

(...)

IV – vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;”

limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar.

§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual (*sic*).

Esse regime foi mantido pela Constituição de 1967, em seu artigo 24, II e § 5º, e também pela “Constituição” de 1969 – Emenda Constitucional nº. 01, de 17 de outubro de 1969 –, no artigo 23, II, a seguir transcritos:

Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes²⁶².

(...)

§ 5º - O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior.

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Muito bem, de imediato, extrai-se dos dispositivos constitucionais acima citados que o ICM tinha como critério material de sua hipótese de incidência a fórmula lingüística “**realizar operações de circulação de mercadorias**”.

Nesse passo, esclareça-se que as Constituições de 1946, de 1967 e o texto original da “Constituição de 1969” autorizavam tão-somente a instituição do ICM sobre operações mercantis realizadas em âmbito nacional, não prevendo a

²⁶² Posteriormente, o inciso II, do artigo 24, da Constituição de 1967, teve sua redação alterada pelo Ato Complementar nº. 40, de 30 de dezembro de 1968, passando a dispor da seguinte forma: “II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.”

incidência do imposto sobre as importações. No entanto, tal situação perdurou apenas até a edição da Emenda Constitucional nº. 23, de 05 de dezembro de 1983, a qual outorgou aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir o ICM sobre as **importações de mercadorias e bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento comercial**, quando realizadas por **produtores, industriais ou comerciantes** – nesse caso, na qualidade de adquirentes (importadores), e não mais de vendedores. Vejamos o teor do § 11, do artigo 23, inserido pela referida emenda:

§ 11. O imposto a que se refere o item II (ICM) incidirá, também, sobre a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento (esclarecemos nos parênteses).

Da leitura desse dispositivo, conclui-se que, muito embora o legislador constitucional derivado houvesse criado uma nova incidência, cujo núcleo era o verbo “importar”, ela não fora despida de sua natureza mercantil, ínsita ao subsistema do ICM, tendo em vista que só poderia atingir as importações de mercadorias e/ou bens realizadas por produtores, industriais ou comerciantes, no exercício da atividade comercial – atuando como importadores e não como vendedores. Conseqüentemente, os sujeitos passivos do ICM sobre as importações mantiveram-se os mesmos do ICM interno, ainda que a hipótese daquele houvesse sido estendida para a “importação de bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento”.

Desse modo, conclui-se que o ICM sobre as importações foi criado a partir do ICM interno, sendo parte integrante, pois, de seu subsistema.

Alguns anos depois, em 1988, foi promulgada a atual Constituição da República, a qual, basicamente, manteve as mesmas regras e princípios que até então estruturavam o ICM, tendo acrescentado à competência estadual/distrital alguns serviços específicos, quais sejam, os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, passando o imposto, pois, a receber a nomenclatura de ICMS²⁶³. Por sua vez, também integrou a redação original da Carta

²⁶³ Como afirmado, seguindo-se a lição de MARCELO VIANA SALOMÃO – O ICMS na Importação após a Emenda Constitucional nº 33/2001, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (Coord.), **O ICMS e a EC 33**, p. 147 – tal alargamento no campo de incidência do antigo ICM não teve o condão de

de 1988 a regra de competência do ICMS sobre as importações, entabulada nos mesmos moldes da antiga Emenda Constitucional nº. 23/1983, mais precisamente em seu artigo 155, § 2º, IX, “a”, *verbis*:

Art. 155. (...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso I, b, (ICMS) atenderá ao seguinte:²⁶⁴

(...)

IX – Incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço (esclarecemos nos parênteses).

Diante disso, a exemplo do que era determinado pela Ordem Constitucional anterior, o ICMS sobre as importações foi concebido pela Constituição de 1988 com nítido caráter mercantil, gravando apenas as importações de mercadorias e de bens destinados ao consumo ou ativo fixo dos estabelecimentos comerciais, inexistindo, pois, competência constitucional para instituir o ICMS sobre as importações de bens para uso próprio, não obstante os legisladores estaduais e distrital houvessem tentado criar tal hipótese.

Nesse passo, a maioria da doutrina pátria posicionou-se de forma contrária à instituição do ICMS sobre as importações de bens realizadas por não comerciantes, isto é, para uso próprio, eis que não permitida pelo Texto Constitucional. Defenderam esse posicionamento CLÉLIO CHIESA, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, MARCO AURÉLIO GRECO e ANNA PAOLA ZONARI DE LORENZO, MARCELO VIANA SALOMÃO, JURACI MOURÃO LOPES FILHO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES, ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE entre outros, como veremos no momento oportuno.

alterar sua estrutura básica, mantendo-se intocadas as regras e princípios que lhe davam conformidade, adicionando-se, apenas, o princípio da seletividade. Nesse prisma, complementa o autor que, *“Na verdade, foi mantida intacta toda a estrutura do antigo imposto, sendo que as alterações feitas é que passaram a se submeter aos princípios constitucionais que sempre regeram esse tributo”*.

²⁶⁴ Esse parágrafo foi alterado, posteriormente, pela Emenda Constitucional nº. 3, de 17 de março de 1993, passando a contar com a seguinte redação: “§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte.”

Tratando do tema, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO afirma que o ICMS sobre as importações não foi originariamente concebido como mero “imposto de importação”, ou “adicional estadual do imposto de importação”, haja vista de que sua incidência não se dava sobre toda e qualquer importação, mas apenas sobre aquelas envolvendo mercadorias ou bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento, isto é, realizadas por produtores, industriais ou comerciantes, dentro do exercício da atividade mercantil²⁶⁵.

Ora, ao lançar mão do vocábulo “estabelecimento”, o artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, autorizou a incidência do ICMS apenas sobre as importações de cunho mercantil, jamais sobre as realizadas para uso próprio, fora da atividade comercial. De tal inteligência não destoou o Supremo Tribunal Federal, que vinha decidindo reiteradamente pela não-incidência do ICMS sobre as importações realizadas por não-comerciantes, a exemplo dos seguintes arestos, cujas ementas transcrevemos a seguir:

(...) 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. 2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria. Recurso extraordinário não conhecido.²⁶⁶

ICMS. Importação de bem realizada por pessoa física para uso próprio. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 203.075, firmou o entendimento de que o artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal não se aplica às operações de importação de bens realizadas por pessoa física para uso próprio. - Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido.²⁶⁷

²⁶⁵ ICMS..., *op. cit.*, p. 43.

²⁶⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, REExt nº. 203.075, Relator: Ministro Carlos Velloso, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 14.ago.2008.

²⁶⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, REExt nº. 298.630, Relator: Ministro Moreira Alves, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 14.ago.2008.

Esse é o mesmo entendimento expresso nos julgamentos dos Recursos Extraordinários de nºs 185.789/SP e 191.346/RS²⁶⁸. Posição essa que chegou a ser consolidada por meio da Súmula nº. 660, nos seguintes termos: “*Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.*”²⁶⁹

No entanto, como se sabe, é prática corriqueira, em nosso país, o Governo, ao perder uma questão importante no Supremo Tribunal Federal, apressar-se em alterar a Constituição, para satisfazer seus interesses, muitas vezes em detrimento de todo o Sistema Constitucional e de cláusulas intocáveis pelas competências de reforma. Não foi diferente com o ICMS sobre as importações: após a Corte Máxima tê-lo afastado das importações de bens realizadas por não-destinatários constitucionais do tributo, ou seja, para uso próprio, em 11 de dezembro de 2001, foi promulgada a Emenda Constitucional nº. 33, a qual alterou a redação da alínea “a” do inciso IX, do § 2º, do artigo 155, da Lei Maior, desta forma:

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

Vê-se, portanto, que o legislador constitucional derivado alterou radicalmente o arquétipo constitucional do ICMS sobre as importações, com o fim de autorizar sua incidência sobre toda e qualquer importação, realizada por qualquer pessoa, tendo por objeto bens de qualquer espécie, não importando sua finalidade.

Como consequência, foi proposta a retificação da Súmula nº. 660, do Supremo Tribunal Federal, para que a mesma passasse a dispor que “*Até a vigência da EC 33/2001, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto*”. Proposta essa que, felizmente, na sessão

²⁶⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, REExt nº. 185.789, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 14.ago.2008; BRASIL, Supremo Tribunal Federal, REExt nº. 191.346, Relator: Ministro Carlos Velloso, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 14.ago.2008.

²⁶⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Súmula nº. 660, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 14.ago.2008. Essa súmula foi editada na Seção Plenária de 24.set.2003 e publicada no Diário da Justiça da União de 09.out.2003, p. 3.

plenária de 26 de novembro de 2003, foi recusada pela Corte Máxima, motivo pelo qual o enunciado sumular em questão foi republicado, no Diário da Justiça da União de 28, 29 e 30 de março de 2006, com sua redação original, proporcionando, ao menos, um alento para os contribuintes e para os defensores da Constituição²⁷⁰.

Não que essa recusa tenha representado a pacificação da matéria na Suprema Corte. Ao contrário, permanece rodeada por profunda incerteza e insegurança, não havendo, nesse sentido, decisão definitiva por parte do Judiciário brasileiro, tampouco posição unânime da doutrina nacional.

Será dentro do contexto acima descrito que os próximos capítulos se desenvolverão. Mais especificamente, desenharemos a regra-matriz de incidência do ICMS sobre as importações, de acordo com a redação originária e a atual da Constituição de 1988, analisando se as modificações implementadas pelas competências reformadoras – em especial pela Emenda Constitucional nº. 33/2001 – encontram sustentáculo no Sistema Constitucional e nos princípios fundamentais nele consagrados. O mesmo esforço será empreendido no exame dos principais dispositivos infraconstitucionais que regulam a matéria.

²⁷⁰ Acerca do assunto, vejamos a informação veiculada pelo sítio eletrônico oficial do Supremo Tribunal Federal: Considerando que o Tribunal, na Sessão Plenária de 26.nov.2003, recusou a proposta de alteração da Súmula 660, constante do Adendo nº. 7, foi republicado o respectivo enunciado nos Diários da Justiça de 28.mar.2006, 29.mar.2006 e 30.mar.2006, com o teor aprovado na Sessão Plenária de 24.set.2003: "*Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto*". Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>, acesso em 14.ago.2008.

CAPÍTULO 5 – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS IMPORTAÇÕES

5.1. Critério Material

5.1.1. Introdução

Começamos a análise da regra-matriz do ICMS sobre as importações pelo critério material de sua hipótese de incidência. Nesse passo, iniciaremos nosso estudo com a redação originária do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, e legislação infraconstitucional correlata; e, logo após, adentraremos nas modificações trazidas pela Emenda Constitucional nº. 33/2001 e respectivas alterações legislativas, ponderando acerca de sua conformidade ou não com os princípios fundamentais instituídos pelo legislador constitucional originário.

5.1.2. A Redação Originária da Constituição de 1988

5.1.2.1. Generalidades

Como já dito anteriormente, o ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadorias foi concebido pela Carta de 1988 como um imposto essencialmente mercantil, envolvendo uma série de conceitos e figuras próprias do Direito Comercial, como “empresário”, “comerciante”, “estabelecimento”, “mercadorias” *etc.* Em verdade, sua estrutura foi praticamente mantida em relação ao antigo ICM das constituições anteriores.

Não foi diferente com o ICMS sobre as importações, eis que edificado a partir do ICMS interno, vale dizer, como um autêntico imposto mercantil, tendo sua incidência limitada às operações de importação destinadas à atividade comercial – ainda que o legislador constitucional tenha estendido sua hipótese tributária possível para “bens destinados ao ativo fixo ou consumo do estabelecimento comercial”.

Assim, vejamos novamente a redação originária do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição:

IX – Incidirá também (o ICMS):

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço (esclarecemos nos parênteses).

Com isso em mente, afirma-se que o critério material da hipótese de incidência do ICMS sobre as importações, tal como edificado pelo legislador constitucional originário, tem como núcleo o verbo “**importar**”. Para se chegar a essa conclusão, imperioso contornar evidente imprecisão lingüística contida no dispositivo em tela, em que a Constituição tomou o critério temporal – entrada no estabelecimento importador – como sendo o material, e, ainda, utilizou-se de vocábulo derivado do verbo central “importar” para qualificar o termo “mercadoria” – “mercadoria importada do exterior”.

Ora, a partir da interpretação sistemática desse dispositivo constitucional, resta claro que o núcleo do critério material da hipótese do ICMS sobre as importações é o verbo “importar”, haja vista de que a incidência do imposto se dá sobre importações de mercadorias e bens provenientes do exterior, sendo a entrada no estabelecimento do importador somente o seu critério temporal, conforme se verá oportunamente.

Nesse diapasão, importar, juridicamente falando, conforme ensina MARCELO VIANA SALOMÃO, significa “trazer para dentro”, isto é, “(...) *introduzir produto estrangeiro no Brasil, com o objetivo de fazê-lo ingressar no mercado nacional*”²⁷¹. Essa também é a posição de HAMILTON DIAS DE SOUZA, MIGUEL HILÚ NETO e ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, que vinculam o conceito de importação ao ato de entrada de produto vindo do exterior em território nacional, para aqui ser usado ou consumido²⁷²⁻²⁷³.

²⁷¹ ICMS..., *op. cit.*, p. 58.

²⁷² HAMILTON DIAS DE SOUZA, **A Estrutura do Imposto de Importação no CTN**, p. 22 *et seq.*; MIGUEL HILÚ NETO, **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações**, p. 15 *et seq.*; ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, **ICMS**..., *op. cit.*, p. 130.

²⁷³ Existe uma diferença entre “bens estrangeiros” e “bens do exterior”: enquanto que os primeiros têm origem em um país estrangeiro, estes localizam-se fora das fronteiras de nosso país, sem que, necessariamente, tenham origem estrangeira. Melhor explicando, um bem fabricado no Brasil, e que seja exportado para outro país, passará a ser bem no exterior, mas sem se tornar um bem estrangeiro, haja vista de que tem origem no Brasil. Nesses termos, como se verá oportunamente, o ICMS-importação atinge as importações de bens provenientes do exterior, e

Com base nesse raciocínio, MARCELO VIANA SALOMÃO esclarece-nos que “(...) *importar não é adquirir algo do exterior, mas trazê-lo de lá*”. Em outras palavras, representa um momento posterior a uma eventual operação mercantil ocorrida no exterior²⁷⁴.

Sendo assim, de acordo com a lição de ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, JÚLIO M. DE OLIVEIRA e VICTOR GOMES, o ICMS sobre as importações não tem por objeto operações mercantis verificadas no exterior, haja vista de que a lei brasileira não atinge fatos ocorridos fora do território nacional²⁷⁵. Ao contrário, seu critério material representa uma obrigação de **fazer**, eis que atinge a conduta de trazer para o território nacional mercadorias ou bens provenientes do exterior, para aqui serem revendidos ou destinados ao consumo ou ativo fixo de estabelecimentos comerciais – tendo como núcleo o verbo “**importar**”²⁷⁶⁻²⁷⁷.

De outro lado, analisando o próprio artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Lei Maior, observa-se que o legislador constitucional elegeu como complemento do verbo “importar” a expressão “mercadorias ou bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento”, o que não deixa dúvidas de que o ICMS sobre as importações foi concebido como imposto de natureza mercantil, eis que umbilicalmente ligado ao ICMS sobre as operações mercantis internas²⁷⁸. No entanto, apesar disso, conforme lição de CLÉLIO CHIESA, MARCO AURÉLIO GRECO, ANNA PAOLA ZONARI DE LORENZO e ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, é preciso frisar que o ICMS sobre as importações possui materialidade

não apenas as de bens estrangeiros. Isso implica dizer que as reimportações de mercadorias ou bens nacionais, *a priori*, sujeitam-se ao imposto em tela.

²⁷⁴ **ICMS...**, *op. cit.*, p. 59.

²⁷⁵ ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, **ICMS...**, *op. cit.*, p. 130; JÚLIO M. DE OLIVEIRA e VICTOR GOMES, ICMS Devido na Importação – Fundap – Competência Ativa, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 35, p. 108.

²⁷⁶ Essa também é a posição de VALERIA ZOTELLI – ICMS nas Importações: Local de Recolhimento, *in* ELIZABETH NAZAR CARRAZZA (Coord.), **ICMS: Questões Atuais**, p. 76.

²⁷⁷ Em outras palavras, mesmo diante da expressão “(...) *ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior*”, veiculada pelo inciso II do artigo 155 da Constituição, conclui-se que o ICMS-importação tem por elemento central não operações mercantis iniciadas no exterior e acabadas no Brasil, mas sim o fato “importar”, vale dizer, “trazer mercadoria ou bem do exterior para o território aduaneiro nacional”. E isso se dá por conta do princípio da territorialidade, uma vez que não pode a lei brasileira incidir ou disciplinar fatos ocorridos em outros países.

²⁷⁸ Diante disso, conclui-se que a sujeição passiva do ICMS sobre as importações não foi ampliada em relação ao ICMS relativo às operações de circulação de mercadorias.

distinta da do ICMS sobre as operações mercantis de âmbito interno, não obstante a sua identidade quanto à sujeição passiva²⁷⁹.

Dessarte, de acordo com a redação originária do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Carta Magna, o ICMS sobre as importações tem como critério material de sua hipótese tributária **“importar mercadorias ou bens destinados ao ativo fixo ou ao consumo do estabelecimento comercial”**. Em resumo, o imposto em tela não onera a aquisição de mercadoria ou bem provenientes do exterior, mas sim a conduta de trazê-los para o país, desde que, é claro, sejam destinados à revenda no mercado interno ou à integração ao ativo fixo ou consumo do estabelecimento. A respeito, são claras as palavras de JÚLIO M. DE OLIVEIRA e de VICTOR GOMES:

(...) o dever jurídico de recolher o ICMS na importação não se origina de uma operação relativa à circulação de mercadorias. Ele nasce precisamente da efetivação de um negócio jurídico denominado importação. Concretiza-se, portanto, nos casos em que alguém traz para dentro do território aduaneiro brasileiro bens móveis importados do exterior, ainda que estes bens sejam destinados à integração no ativo fixo do importador.²⁸⁰

Repita-se: o ICMS sobre as importações, tal como erigido pelo legislador constituinte originário, foi revestido do caráter mercantil próprio do subsistema constitucional do ICMS, onerando apenas operações de cunho comercial, ou seja, envolvendo mercadorias ou bens destinados à manutenção do estabelecimento, seja integrando seu ativo fixo, seja por ele consumido. Assim, para que possamos compreender sua materialidade de forma exata, é preciso que recorramos aos conceitos próprios de Direito Comercial, que já foram desenvolvidos no capítulo 3 deste trabalho, tais como “empresário”, “comerciante”, “habitualidade”, “profissionalismo”, “fio de lucro”, “mercadoria”, “estabelecimento comercial” *etc.*

A única diferença quanto ao ICMS sobre as importações é que tais conceitos e características se devem referir àquele que promove a entrada de mercadoria ou de bem provenientes do exterior no território nacional – critério de destino. Conseqüentemente, as importações promovidas para uso próprio – isto é, por

²⁷⁹ CLÉLIO CHIESA, **ICMS – Sistema...**, *op. cit.*, p. 93; MARCO AURÉLIO GRECO e ANNA PAOLA ZONARI DE LORENZO, **ICMS – Materialidade e Características Constitucionais**, *in* IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (Coord.), **Curso de Direito Tributário**, p. 538; ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, **ICMS**..., *op. cit.*, p. 185.

²⁸⁰ **ICMS**..., *op. cit.*, p. 100.

pessoa não comerciante –, não foram submetidas à incidência do imposto, simplesmente por não haver comerciante, mercadoria ou atividade comercial.

Essa é a opinião de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, JURACI MOURÃO LOPES FILHO, PAULO NELSON LEMOS BASTO NASCIMENTO, CLÉLIO CHIESA, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES e ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, para os quais o ICMS sobre as importações só poderia incidir sobre negócios de caráter mercantil, ou seja, envolvendo mercadorias ou bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento comercial²⁸¹. Entender o contrário seria destoar do subsistema constitucional do ICMS.

Não fugiu dessa idéia a redação original do artigo 2º, § 1º, I, da Lei Complementar nº. 87/1996 – muito embora contendo basicamente os mesmos erros de técnica que o artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Carta Magna –, transcrito a seguir:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

No mesmo sentido é o artigo 2º, § 1º, I, da Lei nº. 11.580/1996, do Estado do Paraná, cuja redação original é idêntica à do dispositivo legal acima citado.

Desse modo, repita-se: o ICMS sobre as importações foi concebido como um imposto essencialmente mercantil, obedecendo, pois, às regras e princípios ínsitos ao subsistema constitucional do ICMS, tendo como critério material de sua hipótese tributária “importar mercadorias ou bens destinados ao ativo fixo ou ao consumo do estabelecimento comercial”. A diferença, em relação ao ICMS interno, é que o ICMS sobre as importações leva em consideração o critério de destino do bem, ou seja, se sua aquisição em território nacional, pelo importador, possui cunho comercial. Para JURACI MOURÃO LOPES FILHO e PAULO NELSON LEMOS BASTO

²⁸¹ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **ICMS...**, *op. cit.*, p. 130; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS.**, *op. cit.*, p. 67-68; JURACI MOURÃO LOPES FILHO, **O ICMS...**, *op. cit.*, p. 125; PAULO NELSON LEMOS BASTO NASCIMENTO, **ICMS – Importação de Bens para Uso Próprio e a Emenda Constitucional nº 33/2001**, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 86, p. 105; CLÉLIO CHIESA, **ICMS – Sistema...**, *op. cit.*, p. 91-94; MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES, **ICMS...**, *op. cit.*, p. 626; ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, **ICMS:...**, *op. cit.*, p. 131.

NASCIMENTO, as palavras “mercadoria” e “estabelecimento”, utilizadas pela Constituição, deixam bem claro o caráter mercantil do imposto²⁸².

Nessa esteira, alguns autores tiveram a ocasião de afirmar que o imposto em tela foi criado como um adicional estadual do imposto federal sobre as importações. No próximo tópico, iremos investigar se essa assertiva é verdadeira.

5.1.2.2. O ICMS sobre as Importações como Adicional Estadual do Imposto Federal sobre as Importações

De acordo com MARCELO VIANA SALOMÃO, o ICMS sobre as importações teria a natureza de adicional estadual do imposto federal sobre as importações. Isso porque, enfatizando o verbo “importar”, justifica que esses impostos teriam a mesma hipótese tributária, o que conferiria ao tributo estadual o caráter de adicional do federal²⁸³.

Em sentido contrário, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO afirma que o ICMS sobre as importações não teria sido originariamente concebido como mero “imposto de importação”, ou “adicional estadual do imposto de importação”, haja vista de que seu critério material não compreenderia toda e qualquer importação, mas apenas aquelas envolvendo mercadorias ou bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento, isso é, realizadas por produtores, industriais ou comerciantes, dentro do exercício da atividade mercantil²⁸⁴.

No mesmo sentido é a lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, para quem o ICMS sobre as importações:

Não se trata de um mero adicional estadual do imposto sobre a importação, mas de um tributo que só nasce quando a importação tem por escopo atividades mercantis. Daí ele se conectar (...) com o próprio ICMS incidente sobre as operações mercantis²⁸⁵.

²⁸² JURACI MOURÃO LOPES FILHO, O ICMS..., *op. cit.*, p. 120-121; PAULO NELSON LEMOS BASTO NASCIMENTO, ICMS..., *op. cit.*, p. 105.

²⁸³ ICMS..., *op. cit.*, p. 60-61.

²⁸⁴ A Importação..., *op. cit.*, p. 130-131.

²⁸⁵ ICMS., *op. cit.*, p. 57.

Isso se justifica, segundo PAULO NELSON LEMOS BASTO NASCIMENTO, MARCO AURÉLIO GRECO e ANNA PAOLA ZONARI DE LORENZO, pela utilização, por parte do Texto Magno, das palavras “estabelecimento” e “mercadorias”²⁸⁶. Acompanha esse raciocínio JURACI LOPES MOURÃO FILHO, afirmando que o ICMS sobre as importações faria parte do subsistema do ICMS, estando sujeito, assim, às suas regras e princípios²⁸⁷.

Essa também é a posição de ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, tendo em vista as seguintes razões: 1) No caso do ICMS sobre as importações, o complemento do verbo “importar” é completamente distinto do imposto federal sobre as importações; 2) o imposto federal não alcança produtos reimportados, ao passo que o ICMS sim; 3) os sujeitos passivos desses impostos são completamente distintos, uma vez que, enquanto o ICMS só obriga comerciantes, industriais ou produtores, como será melhor esclarecido em momento oportuno, o imposto federal sobre as importações pode atingir qualquer pessoa; e 4) o ICMS só tem por objeto mercadorias ou bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento, enquanto que o imposto federal onera toda e qualquer espécie de importação, excetuadas as reimportações²⁸⁸.

De nossa parte, entendemos que o ICMS sobre as importações, tal como edificado pela redação original da Constituição de 1988, não pode ser considerado como um adicional estadual do imposto federal sobre as importações. Isso porque, tais impostos possuem critérios materiais diferentes; muito embora ambos tenham como núcleo o verbo “importar”, seus respectivos complementos são totalmente distintos: o imposto federal tem por objeto toda e qualquer espécie de importação (de bens estrangeiros), ao passo que o ICMS apenas as importações envolvendo mercadorias ou bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento.

Com efeito, não obstante as faixas de incidência desses dois impostos se conectem, mais especificamente no que diz respeito às importações de cunho mercantil, eis que sujeitas ao ICMS e ao imposto federal, isso não confere àquele o *status* de adicional deste, haja vista de que suas materialidades não são idênticas.

²⁸⁶ PAULO NELSON LEMOS BASTO NASCIMENTO, ICMS..., *op. cit.*, p. 105; MARCO AURÉLIO GRECO e ANNA PAOLA ZONARI DE LORENZO, ICMS..., *op. cit.*, p. 147-148.

²⁸⁷ JURACI MOURÃO LOPES FILHO, O ICMS..., *op. cit.*, p. 120-121.

²⁸⁸ ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, ICMS:..., *op. cit.*, p. 187.

Nesses termos, a título de exemplo, apesar de muitos fatos serem tributados simultaneamente pelo ICMS e pelo IPI, tais como vendas de produtos industrializados na qualidade de mercadorias, resta claro que são tributos absolutamente distintos, haja vista de que suas hipóteses são diferentes, não havendo, por isso, como afirmar que um é adicional do outro. Trata-se, ao contrário, de um caso de bitributação constitucionalmente autorizado, em que dois tributos pertencentes a esferas de competência distintas podem onerar o mesmo fato.

Em verdade, o adicional tem a virtude de aumentar o tributo “principal”, como se ele próprio o fosse. Assim, deve ter a mesma hipótese e a mesma base de cálculo do tributo adicionado.

A respeito do tema, vejamos o raciocínio de LUCIANO DA SILVA AMARO:

Os chamados adicionais participam da natureza da prestação principal a que se acrescem. Assim, os adicionais de imposto de renda (...) têm a mesma natureza do imposto a que se agregam e seguem o mesmo regime jurídico. (...) O adicional é mais do que um simples acessório. Este segue a sorte do principal. Mas o adicional é mais do que isso; ele integra o valor do principal (de cuja natureza participa) (...)²⁸⁹

Portanto, levando-se em conta que o adicional deve ter a mesma natureza jurídica do “tributo principal”, e que essa natureza é aferida com base no binômio “hipótese tributária – base de cálculo”, concluímos que o ICMS sobre as importações não foi concebido pela Constituição, em sua redação original, como um adicional do imposto federal sobre as importações. Ao contrário, a relação entre esses dois tributos constitui, no máximo, um caso de bitributação constitucionalmente autorizada.

Ainda porque, como já restou fixado, o ICMS sobre as importações foi criado como parte integrante do subsistema constitucional do ICMS, sendo orientado pela sua estrutura principiológica, em especial pelos Princípios da Seletividade e da Não-cumulatividade, ao passo que o imposto federal sobre as importações segue regime distinto, sendo eminentemente extrafiscal.

Infelizmente, essa afirmação pôde permanecer livre de maiores questionamentos apenas até o advento da Emenda Constitucional nº. 33/2001, conforme veremos a seguir. Por ora, mantendo-nos focados no ICMS sobre as

²⁸⁹ Ilegalidade da Contribuição Adicional ao SENAI, **Revista de Direito Tributário**, n. 35, p. 167.

importações conforme o regime jurídico da redação originária do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, examinemos a possibilidade de sua incidência sobre importações realizadas para uso próprio, isso é, destituídas de finalidade mercantil.

5.1.2.3. As Importações para Uso Próprio

Como já referido no capítulo anterior, mesmo diante do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, que permitia a incidência do ICMS somente sobre as importações de mercadorias e de bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento comercial, os fiscos estaduais tentaram cobrar referido imposto sobre importações de bens destinados a uso próprio, vale dizer, sem caráter mercantil.

Nada mais equivocado, desde que, ao utilizar os termos “estabelecimento” e “mercadorias”, a Constituição deixou claro que o tributo em referência jamais poderia incidir sobre importações destituídas de natureza comercial. Nesse diapasão, como lembra MARCELO VIANA SALOMÃO, “(...) *só poderiam ser contribuintes do ICMS-Importação os mesmos contribuintes do ICMS interno, isto é, os industriais, os comerciantes e os produtores*”, dada a função essencialmente mercantil atribuída ao imposto pela Constituição.

De fato:

Quem não é contribuinte do ICMS não é sequer inscrito nos Estados e no Distrito Federal como tal e, além disso, não possui escrituração contábil para registrar dados de interesse deste imposto. Além disso, como se mencionou, quem não é contribuinte deste imposto não adquire mercadoria ou bens para revender, mas para seu uso próprio ou como bem de seu ativo.²⁹⁰

Por via de consequência, as importações realizadas por não-comerciantes não poderiam ser tributadas pelo ICMS-importação. Isso porque, o critério material possível do imposto em tela foi originalmente construído pelo ordenamento constitucional como sendo **“importar mercadorias ou bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento”**, não havendo qualquer autorização

²⁹⁰ O ICMS nas Importações Feitas por Leasing Internacional, in FÁBIO SOARES DE MELO e MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO (Coord.), **ICMS: Questões Fundamentais**, p. 223.

para sua incidência sobre importações realizadas para uso próprio, eis que destituídas de caráter mercantil.

Essa também é a posição de CLÉLIO CHIESA:

(...) a exegese que mais se coaduna com a sistemática do ICMS é aquela que entende ser a regra prevista na alínea 'a', inciso IX, § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal, uma hipótese que alcança somente as operações de aquisição de mercadoria importada por pessoas que praticam atos de comércio com habitualidade, jamais o particular que adquire para consumo próprio.²⁹¹

Ora, como ressalta JURACI MOURÃO LOPES FILHO, o ICMS sobre as importações foi criado pela Constituição como parte integrante do subsistema constitucional do ICMS, estando sujeito, pois, aos seus princípios orientadores, sobretudo ao da Não-cumulatividade. Assim, só poderia incidir sobre importações de mercadorias ou bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento, realizadas por comerciantes, industriais ou produtores, no exercício da atividade comercial²⁹².

Nesse sentido, não foi dada ao legislador estadual a possibilidade de modificar ou alargar os conceitos estabelecidos pela Constituição, para efeitos de alterar os limites das respectivas competências tributárias. Além de essa lamentável atitude ser absolutamente repelida pelo contexto constitucional, sob pena de inverter a lógica do sistema, permitindo que as “autoridades constituídas” alterem as regras de sua própria Constituição, encontra vedação expressa pelo artigo 110, do Código Tributário Nacional, se não vejamos:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Tanto é que, à época, as tentativas dos Estados e do Distrito Federal de instituir/cobrar o ICMS sobre as importações de bens para uso próprio, após intensa

²⁹¹ ICMS Incidente na Aquisição de Bens ou Mercadorias Importador do Exterior e Contratação de Serviços no Exterior – Inovações Introduzidas pela EC 33/2001, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (Coord.), **O ICMS e a EC 33**, p. 10.

²⁹² O ICMS..., *op. cit.*, p. 125.

discussão e algumas decisões contraditórias, acabaram afastadas pelo Poder Judiciário, tendo a matéria sido pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos dos seguintes arestos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física.

2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria.

Recurso extraordinário não conhecido.²⁹³

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO: PESSOA FÍSICA NÃO COMERCIANTE E NÃO EMPRESÁRIO: NÃO INCIDÊNCIA.

I. Veículo importado por pessoa física, que não é comerciante ou empresário, destinado ao uso próprio: não incidência do ICMS. Precedente do STF: RE 203.075-DF, M. Corrêa p/acórdão, Plenário, 05.08.98.

II. R.E. conhecido e provido.²⁹⁴

EMENTA: ICMS. Importação de bem realizada por pessoa física para uso próprio.

- O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 203.075, firmou o entendimento de que o artigo 155, § 2º, IX, "a", da Constituição Federal não se aplica às operações de importação de bens realizadas por pessoa física para uso próprio.

- Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido.

Recurso extraordinário conhecido e provido (*sic*)²⁹⁵.

Inclusive, essa posição jurisprudencial chegou a ser consolidada por meio da Súmula nº. 660, do Supremo Tribunal Federal, com a seguinte redação: “*Não incide*

²⁹³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RExt nº. 203.075, Relator: Ministro Carlos Velloso, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 15.set.2008.

²⁹⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RExt nº. 191.346, Relator: Ministro Carlos Velloso, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 15.set.2008.

²⁹⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RExt nº. 298.630; Relator: Ministro Moreira Alves, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 15.set.2008.

*ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.*²⁹⁶

Para NORBERTO BARUFFALDI e SEBASTIÃO VENTURA PEREIRA DA PAIXÃO JÚNIOR, os fundamentos que guiaram a jurisprudência acima colacionada foram os seguintes:

- a) o ICMS só poderia incidir sobre operações mercantis, hipótese que não alcança a importação de bens;
- b) o sujeito passivo da exação deve ser contribuinte do ICMS, estando excluídas do pólo passivo pessoas físicas ou jurídicas que não pratiquem atos de mercancia;
- c) o ICMS é imposto não-cumulativo, e a tributação de importações de bens impossibilitaria a compensação tributária gerada pela não-cumulatividade.²⁹⁷

Resta claro, portanto, que o legislador constituinte originário não permitiu a incidência do ICMS sobre as importações de bens destinados a uso próprio, vale dizer, realizadas por não comerciantes, ou fora da atividade mercantil. A interpretação do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, é bem límpida nesse sentido, veiculando um imposto de caráter essencialmente mercantil.

Em relação ao Princípio da Não-cumulatividade, invocado por diversos autores, e também pela jurisprudência, para justificar o não-cabimento das importações para uso próprio, dedicaremos linhas específicas, no momento oportuno.

5.1.2.4. As espécies de importação

VALERIA ZOTELLI, em estudo sobre as importações e o Decreto-Lei nº. 37, de 18 de novembro de 1966, que regulamenta o Imposto Federal sobre as Importações, conclui pela existência de três espécies distintas de importação:

a) Importação propriamente dita ou por conta própria, a qual é realizada diretamente pelo destinatário da mercadoria. Nessa hipótese, o adquirente procura a

²⁹⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Súmula nº. 660, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 14.ago.2008.

²⁹⁷ A Emenda Constitucional nº 33/01 e a Incidência de ICMS sobre Importação de Bens por Pessoa Não-Contribuinte, **Revista de Estudos Tributários**, n. 39, p. 30.

mercadoria no exterior, negocia-a diretamente e importa-a por conta própria, sendo seu destinatário final;

b) Importação por encomenda ou por conta e risco: aqui, a importadora busca a coisa no exterior, procede à sua aquisição, importa-a em nome próprio, e, posteriormente, revende-a a terceiros. De acordo com a autora, a importação, nesses casos, “(...) *pode se dar em decorrência de encomenda realizada por pessoa física ou jurídica nacional ou pelo fato de, após pesquisa mercadológica, a pessoa jurídica importadora constatar que há consumidores para aquele tipo de produto*” (sic);

c) Importação por conta e ordem: a pessoa que realiza a importação se limita a fazer uma intermediação entre o exportador estrangeiro e o adquirente localizado no Brasil. Trata-se, na visão da autora, de uma simples prestação de serviço, já que a “importadora” atua em nome do adquirente, como simples intermediária, sendo este, portanto, o verdadeiro importador²⁹⁸. Essa também é a conclusão de BETINA TREIGER GRUPENMACHER, ao realizar detido estudo sobre a importação por conta e ordem de terceiros²⁹⁹.

Assim, enquanto, na importação por conta e ordem, o importador atua como um prestador de serviços do adquirente do bem importado, nas demais espécies, o importador é o próprio adquirente da mercadoria. Essa distinção foi objeto de previsão legal expressa pelo artigo 11, da Lei nº. 11.281, de 21 de fevereiro de 2006, a seguir transcrito: “(...) *a importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros*”³⁰⁰.

Sim, porque na primeira hipótese – por encomenda –, o importador importa em nome próprio, na qualidade de adquirente, para revender em momento posterior, configurando, pois, duas operações distintas, ao passo que, na segunda – por conta e ordem –, a importação é feita pela sociedade importadora em nome de terceiro, apenas na qualidade de intermediária, como se o próprio adquirente houvesse importado o bem³⁰¹.

²⁹⁸ ICMS..., *op. cit.*, p. 77-79.

²⁹⁹ O ICMS na Importação em Nome Próprio, por Encomenda e por Conta de Terceiros, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (Coord.), **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, v. 12, p. 21.

³⁰⁰ VALERIA ZOTELLI, ICMS..., *op. cit.*, p. 77-79.

³⁰¹ *Idem*.

Essa questão será retomada mais adiante, especialmente nos tópicos relativos ao critério pessoal. Por ora, cumpre apenas deixar patente que, como se tratam de espécies de importação, todas as hipóteses acima descritas foram submetidas pela Constituição à incidência do ICMS sobre as importações, desde que, é claro, tivessem por objeto a importação de mercadorias ou bens destinados ao consumo ou ativo fixo de estabelecimento comercial.

5.1.3. Alterações Veiculadas pela Emenda Constitucional nº. 33/2001 – Critério Material sob a Égide do Texto Atual da Constituição

Não obstante a firme orientação adotada pela doutrina e pela jurisprudência em prol da não incidência do ICMS sobre as importações de bens destinados a uso próprio, na data de 11 de dezembro de 2001, veio à luz a Emenda Constitucional nº. 33/2001, que deu nova redação à alínea “a” do inciso IX, § 2º, do artigo 155, da Constituição, nos seguintes termos:

IX – Incidirá também (o ICMS):

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço (esclarecemos nos parênteses).

Conforme se verifica, em uma primeira leitura, a nova redação do dispositivo constitucional em tela objetivou trazer toda e qualquer espécie de importação para o campo de incidência do ICMS. Nesse contexto, permaneceu como núcleo do critério material de sua hipótese tributária o verbo “importar”; contudo, mudou radicalmente o complemento desse verbo, passando de “mercadorias ou bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento”, para “bens provenientes do exterior”. Sendo assim, o critério material desse “novo ICMS” passou a ser **importar bens provenientes do exterior**, não interessando sua finalidade, nem a qualificação do importador.

Quanto ao conteúdo da fórmula lingüística representativa do critério material do imposto em tela, não há grandes divergências doutrinárias, existindo tão-somente

diferenças quanto à sua forma. Assim, para VALERIA ZOTELLI, o “novo” ICMS sobre as importações tem por hipótese “(...) *a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, qualquer que seja sua finalidade*”³⁰². Por sua vez, MARCELO VIANA SALOMÃO utiliza a fórmula “(...) *importar bens e mercadorias*”³⁰³.

Chamamos a atenção apenas para a expressão cunhada por CHRISTINE MENDONÇA: “(...) *realizar operações de circulação de mercadorias ou bens provenientes do exterior*”, a qual entendemos não guardar consonância com o Texto Constitucional, eis que o imposto ora sob exame tem por objeto importações de bens provenientes do exterior, e não operações de circulação envolvendo tais bens³⁰⁴. Com efeito, a importação é o resultado final de uma eventual operação mercantil ocorrida no exterior, que não tem relevância para o Direito Tributário brasileiro. Em verdade, somente após a introdução do produto vindo do exterior no mercado nacional é que se poderá praticar operação de circulação envolvendo o mesmo, operação essa que estará sujeita ao ICMS interno.

Tratando do assunto, MARCELO VIANA SALOMÃO deixa claro que “O simples fato de trazer para o território brasileiro já configura uma importação (...)”, sendo que “(...) *a importação não é nem precisa coincidir com uma compra e venda para sofrer a incidência do ICMS-Importação*”³⁰⁵. Diante disso, reitera-se que o ICMS-importação incide sobre o comportamento de “importar” e não sobre o de realizar operações de circulação de mercadorias. Este último consubstancia o critério material do ICMS mercantil interno.

Pois bem, dessa análise preliminar, já resta evidente que a Emenda Constitucional nº. 33/2001 procurou ser o mais abrangente possível, inclusive, como lembra SCHUBERT DE FARIAS MACHADO, ultrapassando todos os limites anteriormente fixados pelo Supremo Tribunal Federal quanto ao âmbito de incidência do ICMS sobre as importações, tornando o imposto, inclusive, nas hipóteses de importação para uso próprio, **monofásico**³⁰⁶. Na realidade, de acordo

³⁰² *Ibidem*, p. 76.

³⁰³ O ICMS nas Importações Feitas por Leasing Internacional, *op. cit.*, p. 224.

³⁰⁴ O Leasing na importação e o ICMS, in PAULO A. FERNANDES CAMPILONGO (Coord.), **ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes**, p. 37.

³⁰⁵ O ICMS nas Importações Feitas por Leasing Internacional, *op. cit.*, p. 225.

³⁰⁶ A EC 33 e o ICMS na Importação, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (Coord.), **O ICMS e a EC 33**, p. 217-218.

com EDUARDO BOTTALLO, a emenda foi muito além de reformular a estrutura do ICMS sobre as importações, tendo criado um novo imposto³⁰⁷. Esse é o mesmo entendimento de MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES e de RENATA SOARES LEAL FERRAREZI³⁰⁸. No mesmo sentido, vejamos as palavras de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

Na verdade, a EC 33/2001 abriu espaço, neste particular, a um novo imposto, que de ICMS só tem o rótulo. Este novo imposto caberia, eventualmente no campo residual da União (art. 154, I, da CF). Não se ajusta, porém, à regra-matriz do ICMS-importação, constitucionalmente traçada pelo constituinte originário.³⁰⁹

Assim, como se pode perceber, a Emenda Constitucional nº. 33/2001 usurpou do ICMS sobre as importações a natureza mercantil, à qual sempre esteve organicamente ligado, desde sua origem, no ICM, e, posteriormente, no ICMS, estendendo seu campo de incidência a uma amplitude ainda maior do que o do Imposto de Importação federal³¹⁰.

Isso porque, como se extrai do artigo 153, I, da Constituição, o imposto federal incide sobre importações de “produtos estrangeiros”, o que possui sentido distinto de “bens provenientes do exterior”. De fato, como já explicado anteriormente, “bem estrangeiro” tem origem em outro país, enquanto que “bem do exterior” é aquele que se localiza fora das fronteiras do Brasil, não importando sua origem. Nesses termos, este tem uma abrangência mais ampla do que aquele, haja vista de que, todo bem estrangeiro vem do exterior, mas nem todo bem proveniente do exterior possui origem estrangeira.

Assim, conclui-se que a Emenda Constitucional nº. 33/2001 procurou incluir no campo de incidência do ICMS-importação também as reimportações de bens de origem nacional – o que foge ao Imposto de Importação federal, que atinge apenas as importações de bens estrangeiros.

³⁰⁷ ICMS: A Importação de Bens e a EC nº 33/01, **Repertório IOB de Jurisprudência: tributário e constitucional**, n. 11, jun. 2003, p. 394.

³⁰⁸ MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES, ICMS..., *op. cit.*, p. 624; RENATA SOARES LEAL FERRAREZI, O ICMS na Importação de Bens por Não Contribuintes, **Repertório IOB de Jurisprudência: tributário e constitucional**, n. 5, mar. 2002, p. 168.

³⁰⁹ **ICMS.**, *op. cit.*, p. 69.

³¹⁰ Cujas regras de competência estão previstas no artigo 153, I, da Constituição, *verbis*: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I – importação de produtos estrangeiros”.

Logo, o “novo” ICMS sobre as importações não pode ser considerado como adicional estadual do Imposto de Importação federal, uma vez que seus campos de incidência não são idênticos; o do ICMS é um pouco mais amplo do que o do imposto federal, abrangendo, em tese, as reimportações³¹¹.

Dessa diretriz – cuja constitucionalidade ainda será questionada – não se divorciou o legislador infraconstitucional, que, prontamente, exerceu a pretensa competência que lhe fora outorgada pelo legislador constitucional reformador, por meio da Lei Complementar nº. 114, de 16 de dezembro de 2002, que, entre outras providências, deu nova redação ao artigo 2º, § 1º, I, da Lei Complementar nº. 87/1996, nos seguintes termos:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

Esse dispositivo legal, a despeito da crônica atecnia jurídica, que vem sendo reproduzida indefinidamente pelos legisladores em matéria de ICMS, de considerar como critério material do imposto o que seria o seu critério temporal, acaba por confirmar a nova redação do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, permitindo, em tese, a incidência do ICMS sobre toda e qualquer importação, inclusive reimportações. Dessa orientação não destoaram os legisladores ordinários dos Estados e do Distrito Federal, tendo instituído o “novo” ICMS sobre as importações nos moldes da Emenda Constitucional nº. 33/2001 e da Lei Complementar nº. 114/2002. Com efeito, o artigo 2º, § 1º, I, da Lei Paranaense nº. 11.580/1996 é cópia literal do dispositivo de Lei Complementar acima citado.

No entanto, cabe indagar se o “novo” ICMS sobre as importações guarda relação de conformidade com a Constituição.

³¹¹ Diante de tudo isso, discordamos com a posição de SCHUBERT DE FARIAS MACHADO – A EC 33..., *op. cit.*, p. 217-218 –, EDUARDO GONZAGA OLIVEIRA DE NATAL – O ICMS e o “Adicional Estadual do Imposto de Importação”, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 86, p. 17 –, e GABRIEL LACERDA TROIANELLI – A Emenda Constitucional nº 33/01 e o ICMS Incidente na Importação de Bens, *in* VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (Coord.), **O ICMS e a EC 33**, p. 82-83 –, no sentido de que o ICMS-importação seria um adicional estadual do Imposto de Importação federal.

5.1.4. A Emenda Constitucional nº. 33/2001 e o Sistema Constitucional Tributário – Interpretação Sistemática do Atual ICMS sobre as Importações

É grande o desacordo doutrinário acerca da (in)constitucionalidade do “novo” ICMS sobre as importações, cuja regra de competência foi introduzida no ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional nº. 33/2001. Afinal, poderia o legislador constitucional derivado ter alterado a Constituição com o propósito de autorizar a incidência do ICMS sobre toda e qualquer importação, independentemente de tal ato ser praticado por destinatários constitucionais do ICMS? Vale dizer, diante do contexto constitucional, é cabível a tributação pelo ICMS de importações realizadas por não-comerciantes, para uso próprio?

Para que seja possível responder a esses questionamentos, é imprescindível a interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais/legais pertinentes, afinada, sobretudo, pelos princípios constitucionais do direito, especialmente por aqueles que veiculam cláusulas pétreas.

Nessa linha, vários autores entendem pela constitucionalidade do atual artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Lei Maior. São os casos de LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA, CHRISTINE MENDONÇA, VALERIA ZOTELLI e MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO³¹². Da mesma forma, SCHUBERT DE FARIAS MACHADO, GABRIEL LACERDA TROIANELLI e EDUARDO GONZAGA OLIVEIRA DE NATAL, fazendo uma única ressalva acerca da necessidade de o novo regime ser disciplinado por meio de Lei Complementar³¹³.

Por sua vez, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, em um primeiro momento, aceitou sem questionar a Emenda Constitucional nº. 33/2001, partindo da premissa de que o “novo” ICMS sobre as importações seria constitucional³¹⁴. No

³¹² LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA, Tributos sobre o Comércio Exterior, in VLADIMIR PASSOS DE FREITAS (Coord.), **Importação e Exportação no Direito Brasileiro**, p. 70; CHRISTINE MENDONÇA, O Leasing..., *op. cit.*, p. 37-39; VALERIA ZOTELLI, ICMS..., *op. cit.*, p. 76-77; MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO, Breves Comentários sobre a Nova Redação do Art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, Introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/01 – Relativo à Importação, **Repertório IOB de Jurisprudência: tributário e constitucional**, n. 5, mar./2002, p. 161;

³¹³ SCHUBERT DE FARIAS MACHADO, A EC 33..., *op. cit.*, p. 218-219; GABRIEL LACERDA TROIANELLI, A Emenda..., *op. cit.*, p. 84-85; EDUARDO GONZAGA OLIVEIRA DE NATAL, O ICMS..., *op. cit.*, p. 18-19.

³¹⁴ **A Importação...**, *op. cit.*, p. 142; **ICMS...**, *op. cit.*, p. 47-48.

entanto, posteriormente, analisando o contexto em que tal imposto se insere, acabou por alterar sua posição, manifestando-se pela inconstitucionalidade do atual artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Lei Maior, sobretudo por desrespeitar o Princípio da Não-cumulatividade³¹⁵.

Em que pese às posições em contrário, entendemos que não merece prosperar a novel redação da alínea “a”, do inciso IX, do § 2º, do artigo 155, da Carta Magna, conferida pela Emenda Constitucional nº. 33/2001, haja vista de que não se harmoniza com o Sistema Constitucional, principalmente com princípios e direitos fundamentais, protegidos pelo artigo 60, § 4º, da Constituição – cláusulas pétreas. Vejamos o porquê:

Em um primeiro momento, identificou-se que boa parte da doutrina nacional, que se posiciona pela inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº. 33/2001, o faz sob a justificativa de que tal diploma desrespeitaria o Princípio da Não-cumulatividade. Isso porque, não-destinatários do ICMS não teriam como aproveitar o crédito referente ao imposto apurado em virtude de importação, por não praticarem operações de circulação de mercadorias, importando, pois, para uso próprio. Nesse sentido, não poderia o ICMS, constitucionalmente plurifásico e não-cumulativo, tornar-se monofásico e cumulativo. A respeito, vejamos o magistério de MARCELO VIANA SALOMÃO:

Noutro giro, não sendo contribuinte do ICMS a pessoa (física ou jurídica) não tem com o que abater o crédito que teria surgido com a importação. Assim, estaríamos realmente diante de uma violação à Garantia Expressa e Obrigatória contida no Princípio da Não-cumulatividade do ICMS em todas as suas Incidências. (...) Assim, face à vinculação absoluta do ICMS ao Princípio da Não-Cumulatividade, por ser um dos princípios específicos que lhe disciplinam, sua incidência só pode se dar sobre pessoas aptas a desfrutar da garantia contida no princípio, ou seja, permitindo o sistema de crédito e débito por ele estabelecido (*sic*)³¹⁶.

É esse também o entendimento de ANTONIO AUGUSTO SILVA PEREIRA DE CARVALHO³¹⁷. É por esse motivo que EDUARDO BOTTALLO proclama a

³¹⁵ O ICMS e o Leasing na Importação, in PAULO A. FERNANDES CAMPILONGO (Coord.), **ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes**, p. 26.

³¹⁶ O ICMS na Importação após a Emenda Constitucional nº 33/2001, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (Coord.), **O ICMS e a EC 33**, p. 153.

³¹⁷ Importação de Bens Promovida por “Não-Contribuintes” do ICMS, in FÁBIO SOARES DE MELO e MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO (Coord.), **ICMS: Questões Fundamentais**, p. 16.

inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº. 33/2001, na parte em que pretendeu submeter toda e qualquer importação ao ICMS³¹⁸.

Não fosse desse modo, aduz MARCELO VIANA SALOMÃO

(...) não seria possível respeitar e aplicar o princípio da não-cumulatividade, pois como poderia alguma empresa não contribuinte do ICMS interno (por exemplo, um hospital), ao importar um bem para o seu ativo fixo (por exemplo, equipamento médico), se creditar do ICMS incidente na importação? E mais, como abater tal quantia na venda, uma vez que não a comprou para revender?

Quem não é contribuinte do ICMS não é sequer inscrito nos Estados e no Distrito Federal como tal e, além disso, não possui escrituração contábil para registrar dados de interesse desse imposto. Além disso, como se mencionou, quem não é contribuinte deste imposto não adquire mercadorias ou bens para revender, mas para seu uso próprio ou como bem de seu ativo (*sic*)³¹⁹.

Na mesma esteira são as opiniões de BETINA TREIGER GRUPENMACHER JURACI MOURÃO LOPES FILHO, PAULO NELSON LEMOS BASTO NASCIMENTO, JOÃO FRAZÃO DE MEDEIROS LIMA, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e CLÉLIO CHIESA³²⁰. Vejamos as palavras deste último:

Ademais, como é sabido, o ICMS, é um imposto não-cumulativo. O montante devido na operação anterior deve ser deduzido do valor a ser pago na posterior. O princípio da não-cumulatividade, como já tivemos a oportunidade de asseverar, é absoluto e incondicional. Ocorrido o fato jurídico tributário que dá nascimento à obrigação de pagar ICMS, surge também outra relação jurídica de crédito do contribuinte adquirente com o Estado. É um direito constitucional subjetivo que não pode sofrer nenhuma restrição, salvo as previstas na Constituição Federal. Não há na Constituição Federal um imposto denominado ICMS que não seja não-cumulativo, é uma diretriz que integra a própria estrutura do imposto. A regra da não-cumulatividade é inerente ao ICMS, faz parte de sua constituição enquanto imposto que incide sobre circulação de mercadoria.³²¹

³¹⁸ BOTTALLO, Eduardo. ICMS:..., *op. cit.*, p. 393.

³¹⁹ O ICMS sobre as Importações Feitas por Leasing Internacional, *op. cit.*, p. 223.

³²⁰ BETINA TREIGER GRUPENMACHER, O ICMS..., *op. cit.*, p. 22-23; JURACI MOURÃO LOPES FILHO, O ICMS..., *op. cit.*, p. 126; PAULO LEMOS BASTO NASCIMENTO, ICMS..., *op. cit.*, p. 107-108; JOÃO FRAZÃO DE MEDEIROS LIMA, A Inconstitucionalidade da Tributação do ICMS na Importação de Bens por Pessoa Física e a Emenda Constitucional nº 33/01, **Repertório IOB de Jurisprudência: tributário e constitucional**, n. 9, maio. 2003, p. 314; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 68-69; CLÉLIO CHIESA, O ICMS..., *op. cit.*, p. 19-21.

³²¹ *Ibidem*, p. 20.

Por isso, conclui que:

A modificação implementada pela Emenda Constitucional nº 33, com o propósito de autorizar os Estados-membros e Distrito Federal a tributar o ato de importar mercadoria, bem (...), realizado por pessoa física ou jurídica que não pratica atos de comércio com habitualidade é inconstitucional, pois, a nosso ver, a emenda ofendeu, entre outros princípios, o que assegura ao contribuinte o direito de não ser tributado por meio de novos impostos que sejam cumulativos (...)³²²

Por sua vez, adotando posição similar, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº. 401.552/SP, entendeu pela inexigibilidade do ICMS sobre importações praticadas por não comerciantes, justamente pela sua impossibilidade de se beneficiar da técnica da não-cumulatividade. Afirmou que, nessas hipóteses, seria necessária disciplina legislativa no sentido de conferir efetividade ao Princípio da Não-cumulatividade. Confira-se:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PRESTADOR DE SERVIÇOS. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada. Inexigibilidade do imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física ou por entidade prestadora de serviço.

2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Importação de bens realizada por entidade que, sendo prestadora de serviço, não é não-contribuinte do tributo. Inocorrência do fato gerador do tributo e, conseqüentemente, inexigibilidade da exação.

3. Hipótese anterior à promulgação EC 33/2001, que, embora tenha previsto a possibilidade de cobrança do ICMS na importação nas operações efetuadas por quem não seja contribuinte habitual do imposto, não prescinde de integração legislativa para disciplinar a realização da compensação do tributo, de modo a conferir efetividade ao princípio constitucional da não-cumulatividade da exação.

Agravo regimental não provido.³²³

Nesse ponto, em face da ressonante e tentadora proposta doutrinária, que, à primeira vista, parece afastar peremptoriamente o ICMS-importação inserido pela Emenda Constitucional nº. 33, convidamos o leitor a refletir mais detidamente sobre

³²² *Ibidem*, p. 34.

³²³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE-AgR nº. 401.552, Relator: Ministro Eros Grau, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 18.set.2008.

alguns pontos relativos ao Princípio da Não-cumulatividade, para que, ao final, seja possível verificar se esse princípio realmente foi violado por conta das alterações promovidas pelo legislador constitucional de reforma.

Pois bem, como dito acima, o Princípio da Não-cumulatividade, no campo do ICMS, assegura uma tributação neutra, possibilitando que o cidadão se credite de todo o imposto relativo às operações anteriores – gerado por conta das aquisições de mercadorias ou serviços –, e utilize tais créditos como moeda de pagamento dos débitos gerados por ocasião das saídas de mercadorias ou prestação de serviços.

Disso se pode deduzir que a sistemática da não-cumulatividade só tem aplicação prática no contexto em que o imposto é plurifásico. Sim, pois para se trabalhar com créditos e débitos, são necessárias, no mínimo, duas operações mercantis dentro de uma cadeia de circulação de mercadorias. Nesse sentido, o ICMS foi concebido pela Constituição como sendo um imposto plurifásico, sujeitando-se, pois, ao Princípio da Não-cumulatividade, nos termos do artigo 155, § 2º, I, da Constituição. Na mesma linha segue o ICMS-importação sob a égide da redação original da Lei Maior.

No entanto, o que dizer do atual ICMS sobre as importações? Ao onerar as importações realizadas por não-comerciantes, não atua como um imposto monofásico? Parece-nos que sim, uma vez que, diante de uma importação destituída de cunho mercantil, o ICMS incidirá apenas uma vez, não havendo que se falar, *a priori*, em incidências posteriores, uma vez que o bem importado não será colocado no mercado, nem será objeto de eventual revenda mercantil.

Dentro desse contexto, antes de examinar se o “novo” ICMS-importação viola o Princípio da Não-cumulatividade, é preciso indagar o seguinte: trata-se efetivamente de um imposto cumulativo ou que produz efeito cumulativo? E ainda, é correto afirmar que o referido imposto impede que os importadores não-empresários utilizem a sistemática da não-cumulatividade, e que seria inconstitucional por esse motivo?

Primeiramente, voltamos a afirmar que o Princípio da Não-cumulatividade só tem sentido nas hipóteses em que o imposto é plurifásico. Nesse passo, como vimos, o “novo” ICMS-importação, quando incidente sobre importações promovidas por não-comerciantes, torna-se monofásico, não se sujeitando, pois, à aplicação do Princípio da Não-cumulatividade. Assim, não encontramos subsídios para sustentar que o “novo” ICMS-importação seria um imposto cumulativo.

Por via de consequência, não conseguimos enxergar em que sentido violaria o Princípio da Não-cumulatividade. O argumento dominante sustentado pela doutrina é o de que, ao impossibilitar a utilização da técnica da não-cumulatividade nas importações para uso próprio, o “novo” ICMS-importação seria inconstitucional.

Contudo, esse tributo, como visto acima, acaba por não se submeter ao Princípio da Não-cumulatividade, justamente por ser monofásico. Para afastar eventuais relutâncias, imagine-se que o texto da Emenda Constitucional nº. 33/2001 garantisse expressamente a aplicação do princípio em tela nas importações para uso próprio: como isso poderia ocorrer? Não poderia, haja vista de que, nessa hipótese, o imposto torna-se monofásico, fugindo, pois, ao Princípio da Não-cumulatividade – o qual, repita-se, só encontra aplicação prática quando o imposto é plurifásico.

Adotam esse posicionamento SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO e MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Confira-se:

Portanto, a incidência plurifásica do ICMS é a regra, mas o constituinte derivado pode excepcioná-la (...). O Constituinte Derivado quis, em certas circunstâncias, que o ICMS se apresentasse monofásico em prejuízo do princípio da não-cumulatividade, que continua a operar nas situações em que sua incidência é parcelada e contínua sobre as cadeias produtivas e comerciais (plurifasia). O que o legislador, no exercício de um poder derivado, não poderia fazer – mantida a plurifasia e, em consequência, a não-cumulatividade – seria negar o direito de crédito do adquirente (exceto o consumidor final), que arcou com o ônus financeiro do imposto. Aí haveria lesão ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS.³²⁴

Em outras palavras, ocorreria violação ao Princípio da Não-cumulatividade, caso a hipótese de incidência do “atual” ICMS-importação comportasse a existência de duas ou mais operações, mas que as pessoas que a integrassem, por algum motivo, fossem impedidas de fruir do direito de crédito. Não é, contudo, o que ocorre *in casu*, por se tratar de uma hipótese essencialmente monofásica, vale dizer, que foge à aplicação da técnica da não-cumulatividade.

Assim, se a Emenda Constitucional nº. 33/2001 é inconstitucional, não o é por violar o Princípio da Não-cumulatividade.

³²⁴ A Emenda Constitucional nº 33/01 e os Princípios da Não-cumulatividade, da Legalidade e da Anterioridade, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (Coord.), **O ICMS e a EC 33**, p. 199.

E mesmo que assim não o fosse, admitindo-se, por amor à controvérsia dialética, que o imposto, criado pela Emenda Constitucional nº. 33/2001, seja cumulativo, ainda não se pode afirmar, como fazem alguns autores, que ele violaria o comando do artigo 154, I, da Constituição, uma vez que tal dispositivo é dirigido ao legislador infraconstitucional da União – competência residual –, não tendo o cunho de limitar, por si só, a atuação do legislador constitucional reformador.

Por outro lado, ao contrário do que afirmam MARCELO VIANA SALOMÃO e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, a hipótese tributária do “novo” ICMS-importação não é idêntica à do Imposto de Importação federal, razão pela qual a edição daquele não poderia violar o artigo 154, I, da Constituição, sob a justificativa de ocorrência de identidade de hipóteses de incidência. E mesmo porque, como dito logo acima, trata-se de dispositivo que limita a competência residual do legislador complementar da União, e não a do legislador constitucional de reforma³²⁵.

Indo adiante, o que entendemos que foi realmente violado pela Emenda Constitucional nº. 33/2001, e pelo “novo” ICMS-importação nela veiculado, é o Princípio da Capacidade Contributiva, primeiramente em seu sentido subjetivo ou relativo. E isso porque, ao onerar as importações realizadas para uso próprio, o “novo” ICMS-importação promove um aumento indevido da carga tributária sobre um fato que já sofre a incidência de diversos outros tributos, tais como imposto de Importação federal, IPI-importação, imposto sobre operações de crédito e imposto sobre operações de seguro.

Ora, já não bastavam tantos tributos incidindo sobre o mesmo fato; submetê-lo a mais um torna deveras excessiva a carga tributária sobre ele, eis que obriga o importador não-comerciante, que sequer revela o mesmo índice de capacidade contributiva dos destinatários constitucionais do ICMS, a despender um enorme volume de recursos para levar a efeito apenas uma operação de importação.

Conseqüentemente, resta violado, também, o Princípio da Vedação ao Efeito de Confisco, principalmente em seu sentido estrito, ou “quantitativo”.

Além disso, percebe-se que o “novo” ICMS-importação inaugurou uma nova espécie de manifestação de capacidade contributiva, atribuindo-a a casos de importações realizadas por não-destinatários do ICMS, ou seja, para uso próprio. No

³²⁵ MARCELO VIANA SALOMÃO, O ICMS nas Importações, in LUIZ EDUARDO SCHOUERI (Coord.), **Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**, p. 362; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, O ICMS e o *Leasing...*, *op. cit.*, p. 25.

entanto, essas importações – não realizadas por comerciantes, industriais ou produtores – já representam manifestação de capacidade contributiva para o Imposto de Importação federal, e, se for o caso de produto industrializado, para o IPI-importação, não havendo sentido, por isso, em que sejam consideradas como tal, também, para efeitos de incidência do ICMS-importação.

Ainda porque, afirmar que destinatários e não-destinatários constitucionais do ICMS revelam, ao importar bens, o mesmo grau de manifestação de capacidade contributiva, seria desrespeitar o Princípio da Igualdade. E isso porque, é evidente que, nesses casos, revelam índices distintos de capacidade contributiva: ao passo que aquele importa com fins de revenda mercantil, com intuito lucrativo e com o amparo de toda uma estrutura previamente preparada para esse fim; este o faz para uso próprio – não constituindo, pois, sua atividade econômica habitual.

Assim, equipará-los, no sentido de submetê-los à mesma carga tributária – consubstanciada, em rigor, pelo Imposto de Importação federal, pelo IPI-importação e pelo ICMS-importação –, seria total desrespeito ao Princípio da Igualdade.

Dentro desse contexto, repita-se, a importação para uso próprio, realizada por não-comerciante, já constitui manifestação de capacidade contributiva para efeitos de incidência do Imposto de Importação federal e do IPI-importação. Manifestação essa que é distinta daquela revelada nas hipóteses de importações de cunho mercantil, que envolvem uma gama diferenciada de características, com destaque ao intuito lucrativo e ao profissionalismo, sujeita, pois, ao ICMS.

Em outras palavras, somente as importações realizadas por comerciantes, industriais ou produtores revelam capacidade contributiva específica para fins de incidência do ICMS-importação. Assim sendo, a incidência do ICMS-importação deve ser afastada das hipóteses de importações realizadas por não-comerciantes, vale dizer, para uso próprio, sob pena de violação aos Princípios da Capacidade Contributiva – em seus sentidos subjetivo e objetivo – e da Igualdade.

Ademais, entendemos que o “novo” ICMS sobre as importações também ofende o Princípio da Segurança Jurídica.

Isso porque, primeiramente, antes do advento da Emenda nº. 33/2001, o Sistema Constitucional Tributário assegurava ao cidadão que as importações de bens destinadas a uso próprio não seriam tributadas pelo ICMS, garantia essa que foi quebrada com o advento do esdrúxulo imposto em tela, inaugurando mais um

caso de insegurança e quebra total da confiança no ordenamento jurídico e nos órgãos estatais.

Adicione-se a isso o fato de o Supremo Tribunal Federal ter pacificado o entendimento de que as importações para uso próprio não se poderiam submeter ao ICMS, o que aumentou ainda mais a expectativa dos não-comerciantes em não serem tributados por esse imposto, e, portanto, sua decepção e surpresa quando veio à luz a Emenda Constitucional nº. 33/2001.

Ora, como se pode ter o mínimo de certeza do direito, previsibilidade e confiança na ação estatal, quando, diante de garantia constitucional de não-incidência do ICMS sobre importações para uso próprio, endossada de maneira unânime pelo Supremo Tribunal Federal, o Congresso Nacional força a aprovação de Emenda Constitucional que joga tudo isso por terra, fazendo tábua rasa de princípios e cláusulas imodificáveis de nosso ordenamento constitucional?

Além do quê, o “novo” ICMS sobre as importações pode levar a situações inusitadas e absurdas, tais como a possibilidade de incidência tributária em relação a toda e qualquer pessoa que adentre ao território nacional, por conta dos objetos pessoais guardados em seu bolso, e, o que é pior, do surgimento do dever de inscrever-se como contribuinte do ICMS. Nessa linha, seria possível ser tributado por um par de sapatos ou por meias que se encontram nos pés? E Quanto à bagagem pessoal? Realmente, seria necessário, ao viajar para o exterior, fazer o registro dos bens pessoais, desde peças de roupa a acessórios, como óculos, isqueiros, canetas e telefones móveis, para que eles não viessem a ser tributados quando de seu retorno ao território brasileiro?

Todas essas questões, diante da Emenda Constitucional nº. 33/2001, tornam-se bastante obscuras e dificilmente podem ser respondidas com grau de certeza científica, o que torna ainda mais tênue o cânone da segurança jurídica. Isso porque, ao adentrar no território nacional, o cidadão não saberá com certeza se seus bens pessoais serão tributados pelo ICMS, desde que nem a Emenda Constitucional nº. 33/2001 nem a legislação infraconstitucional traçam um limite seguro entre o que pode e o que não pode ser objeto da tributação.

É por isso que se afirma que o “novo” ICMS sobre as importações viola o Princípio da Segurança Jurídica, devendo, também por esse motivo, ser declarado inconstitucional, prevalecendo a redação original do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição.

Além disso, mesmo para as pessoas leigas, o “novo” ICMS-importação, acima de tudo, desperta um inegável sentimento de injustiça, eis que veio na contra-mão de toda a história constitucional do ICMS, e do posicionamento jurisprudencial consolidado acerca do tema, constituindo mais um instrumento indevido de invasão do Estado sobre o patrimônio dos particulares – o qual, esperamos, seja afastado pela Suprema Corte brasileira.

Dessa forma, defende-se que o ICMS, mesmo após a Emenda Constitucional nº. 33/2001, pode incidir apenas sobre as importações realizadas com fins comerciais, em outras palavras, por quem exerce a mercancia como atividade habitual. Nessa linha, entendemos inconstitucional o aumento da materialidade do imposto promovida pelo legislador constitucional reformador, por violar diversas regras e princípios constitucionais. Com o devido respeito às posições em contrário, não se vislumbra outra solução que garanta a higidez do ordenamento jurídico e do Sistema Constitucional Tributário.

De tudo isso, entende-se que continua vigente a redação originária do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, permanecendo como único critério material possível do ICMS sobre as importações a fórmula **“importar mercadorias ou bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento”**. Todavia, até ulterior manifestação do Poder Judiciário, vigente está a alteração trazida pela Emenda Constitucional nº. 33/2001, e, por via de consequência, o ICMS sobre as importações nela veiculado, cujo critério material é **“importar bens provenientes do exterior”**.

Acerca do tema, o maior alento dos contribuintes é que a Suprema Corte recusou, na sessão plenária de 26 de novembro de 2003, a proposta de modificação da Súmula nº. 660, para que a mesma passasse a ter a seguinte redação: *“Até a vigência da EC 33/2001, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”*. Com isso, o texto original da Súmula nº. 660 foi republicado no Diário da Justiça de 28, 29 e 30 de março de 2006.

Muito bem, a despeito de nossa posição, acerca da inconstitucionalidade do “novo” ICMS sobre as importações, cuja regra de competência foi introduzida pela Emenda Constitucional nº. 33/2001, continuaremos com o estudo dos demais critérios da regra-matriz de tal tributo, lançando reflexões tanto no que diz respeito à

redação originária quanto no que concerne à atual, do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição.

5.2. Critério Temporal

Objetivando dar continuidade ao estudo da hipótese tributária do ICMS sobre as importações, examinemos seu critério temporal.

Nesse sentido, a definição e as características gerais de referido critério já foram esmiuçadas nos capítulos anteriores, dispensando repetições no presente momento. No entanto, merecem ser novamente ressaltados dois pontos fundamentais acerca do mesmo: a) a despeito de sua relativa flexibilidade, não pode ser fixado em momento anterior à ocorrência do comportamento pessoal que constitui o critério material; e b) deve guardar relação de inerência com os critérios material e espacial, de modo a preservar a unidade da hipótese tributária.

Pois bem, acerca do critério temporal do ICMS sobre as importações, confira-se a previsão do artigo 12, IX, da Lei Complementar nº. 87/1996:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
(...)
IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (Redação dada pela Lei Complementar nº. 114, de 16/12/2002)

Assim, percebe-se que o legislador complementar fixou expressamente o critério temporal do ICMS sobre as importações como sendo o momento do desembaraço aduaneiro das mercadorias ou bens importados. Diretriz essa que foi adotada pelas legislações estaduais, a exemplo da Lei Paranaense nº. 11.580/1996, artigo 5º, IX, que, como de praxe, é cópia fiel do disposto na Lei Complementar nº. 87/1996.

Nesse sentido, boa parte da doutrina acatou a disciplina legal expressa, concordando que o critério temporal do ICMS sobre as importações realmente seria o momento do desembaraço aduaneiro. São os casos de CHRISTINE MENDONÇA, LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO e

LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA³²⁶. De sua vez, como já referido acima, ANDRÉ PARMO FOLONI entende que o critério temporal do imposto em tela seria o átimo do registro da declaração de importação, eis que o desembaraço aduaneiro ocorreria em instante posterior à incidência – já que condicionado ao prévio recolhimento do imposto³²⁷.

Data vênia, juntamente com outros autores, ousamos discordar do entendimento dos juristas acima citados. Isso porque, a eleição do critério temporal da hipótese de incidência do ICMS sobre as importações como sendo o momento do desembaraço aduaneiro é inconstitucional, uma vez que viola diretriz constitucional expressa, constante do texto do artigo 155, § 2º, IX, “a”, do Texto Magno.

De fato, tanto a redação originária quanto a atual do dispositivo constitucional em tela consignam que o ICMS-importação incide sobre a “**entrada**” de mercadorias ou bens provenientes do exterior, cabendo o imposto ao Estado em que estiver situado o estabelecimento, ou o domicílio, do destinatário dos bens, vale dizer, do importador. Obviamente, como já explicado acima, a “entrada” em referência não é a hipótese de incidência do imposto, mas sim o seu critério temporal, e se refere ao átimo da entrada jurídica do bem importado no estabelecimento, ou no domicílio, do importador – haja vista ser ele o destinatário do bem importado.

É clara, nesse sentido, a lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA: “*O fato imponível deste ICMS, por injunção constitucional, só pode ocorrer com a entrada, no estabelecimento destinatário, da mercadoria importada do exterior (...)*”, não incidindo sobre a “*(...) mera entrada da mercadoria ou do bem no território nacional (...)*”³²⁸.

Por esse prisma, não há como admitir o nascimento da relação jurídica tributária no átimo do desembaraço aduaneiro, eis que se trata de momento anterior àquele fixado de maneira expressa pelo Texto Magno, como sendo o critério temporal possível do ICMS-importação – vale dizer, o instante da entrada jurídica dos bens provenientes do exterior no estabelecimento, ou no domicílio, do importador.

³²⁶ CHRISTINE MENDONÇA, O Leasing..., *op. cit.*, p. 40; LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, **Regimes...**, *op. cit.*, p. 133-134; OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, Fato Gerador do ICMS na Importação de Mercadorias e Bens, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 20, p. 67; LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA, Tributos..., *op. cit.*, p. 68-69.

³²⁷ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 139-140.

³²⁸ **ICMS.**, *op. cit.*, p. 57-58.

Dessarte, pensamos que o artigo 12, IX, da Lei Complementar nº. 87/1996 é inconstitucional, visto que elege, como critério temporal do ICMS sobre as importações, momento anterior à implementação do fato expresso no critério material, desrespeitando, assim, ao Sistema Constitucional Tributário e ao atributo da unidade da hipótese de incidência tributária.

Ora, já se deduziu acima que o núcleo do critério material do imposto em exame é o verbo **importar**, do que não pode destoar o critério temporal, devendo ele referir-se, pois, ao momento em que o bem adentra juridicamente no estabelecimento, ou no domicílio, do importador. Antes disso, sob o ponto de vista da legislação do ICMS-importação, não existe nada além de uma “operação” ocorrida no exterior, a qual, ressalte-se, é inalcançável pelo imposto em tela.

Essa é a posição de ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA, que entende, como condição para a incidência do ICMS-importação, que o bem proveniente do exterior adentre no estabelecimento do importador, fato esse que só ocorre **após** o desembaraço aduaneiro³²⁹. Tal posição harmoniza-se com a última parte da alínea “a”, do inciso IX, do § 2º, do artigo 155, da Constituição, a qual dispõe caber o imposto ao “(...) *Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço*”, deixando claro, portanto, que o ICMS sobre as importações só pode incidir no momento da entrada do bem importado no estabelecimento do importador.

Dito isso, note-se que o desembaraço aduaneiro não tem a virtude de transferir, de fato, os produtos vindos do exterior ao importador, sendo um mero ato administrativo dirigido à liberação de tais bens, para posterior entrega ao importador. Nos dizeres de HUGO DE BRITO MACHADO,

(...) desembaraço aduaneiro é ato posterior à conferência aduaneira dos bens importados e imediatamente anterior à entrega destas ao importador. Há aliás, no Regulamento Aduaneiro, definição explícita, segundo a qual o desembaraço aduaneiro é o ato final do despacho aduaneiro em virtude do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador (*sic*)³³⁰.

³²⁹ ICMS Mercantil, p. 160.

³³⁰ IPI na Importação, *Revista Meio Jurídico*, n. 44, p. 14-15.

Na mesma esteira, de acordo com ROBERTO LEMOS DOS SANTOS FILHO, o “despacho aduaneiro” compreende uma série de atos que têm por fim o desembaraço aduaneiro, ou seja, a liberação dos bens provenientes do exterior para entrar em território brasileiro, podendo, assim, ingressar no aparelho produtivo nacional³³¹.

Confirma essa idéia a redação do artigo 482 do Decreto nº. 4.543, de 26 de dezembro de 2002 – Regulamento Aduaneiro –, transcrito a seguir:

Art. 482. Despacho de importação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas ao seu desembaraço aduaneiro.

Nesse passo, interpretando o diploma normativo em questão, bem como os artigos 1º e 2º da Instrução Normativa /SRF nº. 206, de 25 de setembro de 2002, o autor acima citado afirma constituir-se, o despacho aduaneiro, das seguintes etapas³³²: 1) Registro da declaração de importação no *Siscomex*; 2) Seleção das mercadorias para um dos canais de conferência: verde, amarelo, vermelho ou cinza³³³; e 3) Desembaraço aduaneiro, podendo dar-se com ou sem a aplicação de sanções ou regularização fiscal, ou então, perdimento dos bens³³⁴.

Em sentido semelhante, CAIO ROBERTO SOUTO DE MOURA conceitua o desembaraço aduaneiro como sendo “(...) o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira e autorizado o embarque ou a transposição de fronteira da

³³¹ Desembaraço Aduaneiro. Recintos Alfandegados. Regimes Aduaneiros, in VLADIMIR PASSOS DE FREITAS (Coord.), **Importação e Exportação no Direito Brasileiro**, p. 76-83.

³³² Referida Instrução Normativa foi revogada pela Instrução Normativa /SRF nº. 680, de 2 de outubro de 2006.

³³³ Segundo o artigo 20 da Instrução Normativa/SRF nº. 206/2002, os canais de seleção são classificados da seguinte forma: “I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria; II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria; III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.”

³³⁴ ROBERTO LEMOS DOS SANTOS FILHO, Desembaraço..., *op. cit.*, p. 76-83.

*mercadoria, bem como a entrega da mercadoria ao importador*³³⁵. Em outras palavras, trata-se de um ato de polícia que permite a entrada do bem importado no território nacional, para que o mesmo, em momento posterior, possa ser entregue ao importador³³⁶.

No mesmo diapasão é o magistério de LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, que define o desembaraço aduaneiro como sendo o ato final do despacho aduaneiro que autoriza a liberação dos bens provenientes do exterior para o mercado nacional³³⁷.

Conclui-se, portanto, que o desembaraço aduaneiro não representa o ato de entrega do bem importado ao importador. Este ocorre em momento imediatamente posterior àquele. O desembaraço, ao contrário, constitui tão-somente uma autorização para entrada do bem proveniente do exterior em território nacional, motivo pelo qual não pode representar o critério temporal da hipótese de incidência do ICMS-importação.

Dessarte, não existe para o ICMS-importação outro critério temporal possível que não o momento da entrada jurídica dos bens no estabelecimento do importador, ainda que dita entrada não seja física. A eleição de qualquer outro pela legislação complementar e/ou ordinária – tal como o desembaraço aduaneiro – não encontra guarida no Texto Maior, ainda que, eventualmente, mais eficaz em termos arrecadatórios. Trata-se de diretriz constitucional expressa e inafastável, constante do artigo 155, § 2º, IX, “a”³³⁸.

Corroborando esse entendimento, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO afirma ser

(...) injurídica a regra estabelecendo que o importador só poderá desembaraçar as mercadorias e bens importados após o recolhimento do ICMS (...), porque este simples ato de importar não é representativo do aspecto temporal da hipótese de incidência do

³³⁵ Processo Administrativo e Recursos no Despacho Aduaneiro, in VLADIMIR PASSOS DE FREITAS (Coord.), **Importação e Exportação no Direito Brasileiro**, p. 233.

³³⁶ *Ibidem*, p. 234.

³³⁷ **Regimes...**, *op. cit.*, p. 139-141.

³³⁸ Como é comum na prática comercial, os bens importados podem nem mesmo ser remetidos fisicamente para o estabelecimento do importador, sendo enviados diretamente da repartição aduaneira para adquirente situado em local diverso, a título, por exemplo, de revenda mercantil. Esse fato não irá desqualificar a entrada do bem importado no estabelecimento do importador, que, a despeito de não ter sido física, revestiu-se de juridicidade. Dentro desse contexto, o envio das mercadorias pelo importador ao adquirente, caso possua natureza mercantil, sofrerá incidência do ICMS interno.

ICMS. O momento da positivação do fato tributário era representado pelo efetivo recebimento das mercadorias, ou bens importados, quando de sua “entrada no estabelecimento do contribuinte”.³³⁹

Além disso, ao mesmo tempo em que o desembaraço aduaneiro não representa o ato de entrada dos bens importados no estabelecimento do importador, não é condição imprescindível para que tal entrada ocorra, a exemplo das importações clandestinas – nas quais, o “importador”, também estará obrigado ao pagamento do ICMS. Dentro dessa óptica, o desembaraço, e todos os atos a ele ligados, como a declaração de importação e os exames por parte da autoridade aduaneira, sobressaem como deveres instrumentais para garantir a legalidade da importação, não implicando a entrada jurídica dos produtos no estabelecimento – ou domicílio – do importador. Ela, repita-se, só ocorrerá – e nem sempre ocorrerá – em momento posterior à nacionalização dos bens. Confirmam esse raciocínio ROQUE ANTONIO CARRAZZA e EDVALDO BRITO³⁴⁰.

Aliás, sob outra óptica, condicionar o desembaraço aduaneiro ao pagamento do ICMS-Importação implicaria revestir tal imposto com a natureza de taxa, haja vista de que seria devida em função de uma atuação específica da autoridade estatal, qual seja, a verificação e liberação dos bens importados para adentrar no território brasileiro, ajustando-se, portanto, ao artigo 145, II, da Carta Magna, o que, certamente, não reflete o contexto em que se insere o artigo 155, § 2º, IX, “a”, também da Lei Maior.

Concluindo-se: o critério temporal possível do ICMS sobre as importações, de acordo com o artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, é representado pelo átimo da entrada jurídica da mercadoria ou bem importado no estabelecimento (ou no domicílio³⁴¹) do importador – ainda que essa entrada seja ficta. Fixar esse critério como sendo o momento do desembaraço aduaneiro é atentar contra a lógica do próprio sistema. Por conta disso, repita-se: é inconstitucional o artigo 12, IX, da Lei

³³⁹ ICMS..., *op. cit.*, p. 43. Essa posição foi explicitada pelo autor também na obra: ICMS na Importação em face da Constituição Federal e da Lei Complementar, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 15, p. 57.

³⁴⁰ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 62-63; EDVALDO BRITO, ICMS..., *op. cit.*, p. 71.

³⁴¹ Conforme redação da Emenda Constitucional nº. 33/2001, a qual, como explicado no item 5.1., entendemos inconstitucional.

Complementar nº. 87/1996, assim como os dispositivos de lei estaduais e distrital que dispuseram em sentido igual³⁴².

De todos os modos, renovamos nossa posição de que a Emenda nº. 33/2001, na parte em que inseriu no ordenamento jurídico positivo a regra de competência do “novo” ICMS sobre as importações, é inconstitucional, por infringir diversos princípios fundamentais, razão pela qual é indevida a cobrança do ICMS sobre as importações destituídas de escopo mercantil, e, por isso, a ampliação dos critérios temporal e espacial do imposto, para o fim de abranger o domicílio do importador.

5.3. Critério Espacial

Finalmente, para que se possa dar conformidade à hipótese de incidência tributária do ICMS sobre as importações, passemos ao estudo do seu critério espacial.

Pois bem, a despeito de, normalmente, o legislador contar com certa flexibilidade na eleição dos critérios espaciais das hipóteses dos tributos, acredita-se que o mesmo não ocorre no âmbito do ICMS sobre as importações, tendo em vista que a Constituição, em seu artigo 155, § 2º, IX, “a”, fixa como critério temporal de sua hipótese o momento da entrada da mercadoria ou bem proveniente do exterior no estabelecimento (ou domicílio) do importador, diretriz com a qual se deve harmonizar o critério espacial.

Assim, sob a vigência da redação originária do dispositivo constitucional em tela, o critério espacial possível do ICMS sobre as importações só poderia ser o local do estabelecimento comercial do importador. No mesmo sentido são as posições de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, JÚLIO M. DE OLIVEIRA, VICTOR GOMES, JOÃO FRAZÃO DE MEDEIROS LIMA e ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA, entre outros³⁴³⁻³⁴⁴.

³⁴² Infelizmente, não entendeu assim o Supremo Tribunal Federal, declarando legítima a incidência do ICMS, por ocasião do desembaraço aduaneiro, e afirmando que a Súmula nº. 577 não mais seria aplicável, a partir da entrada em vigor da Constituição de 1988, editando, nessa linha, a Súmula nº. 661, com a seguinte redação: “*Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro*”.

³⁴³ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, *A Importação...*, op. cit., p. 159-161; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *ICMS*, op. cit., p. 61; JÚLIO M. GOMES DE OLIVEIRA e VICTOR GOMES, *ICMS...*, op. cit., p. 109; JOÃO FRAZÃO DE MEDEIROS LIMA, *Os Sujeitos Passivo e Ativo do ICMS nas*

Posteriormente, com o advento da Emenda Constitucional nº. 33/2001, na hipótese de a considerarmos constitucional, somente por amor à discussão dialética, o critério espacial possível do ICMS sobre as importações passou a ser o local do estabelecimento **ou do domicílio** do importador das mercadorias ou bens provenientes do exterior. Essa é a opinião de HUGO FUNARO, o qual, procurando compatibilizar o critério espacial com o sujeito ativo – Estado onde se localiza o importador –, conclui que aquele só poderia ser o local do estabelecimento ou o domicílio do importador³⁴⁵. Da mesma forma é o entendimento de VALERIA ZOTELLI³⁴⁶⁻³⁴⁷.

Em sentido contrário, ANDRÉ PARMO FOLONI, partindo do princípio de que o critério temporal do imposto seria o momento do registro da declaração de importação, conclui que o seu critério espacial só poderia ser o “(...) *ambiente virtual do Siscomex*”³⁴⁸. Ainda, LIZIANE ANGELOTTI MEIRA entende que o critério espacial do “novo” ICMS sobre as importações seria o “(...) *território nacional*”³⁴⁹. Com todo respeito a esses dois autores, mantemos a posição manifestada nos parágrafos anteriores; mas isso, frise-se, sem adentrarmos no mérito da discussão sobre a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº. 33/2001.

Nesse passo, a Lei Complementar nº. 87/1996, define o critério espacial do imposto em tela da seguinte forma:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

Operações de Importação (quem paga a quem?), **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 77, p. 59; ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA, **ICMS...**, *op. cit.*, p. 164.

³⁴⁴ Para designar o critério espacial do imposto em referência, MARCELO VIANA SALOMÃO – **ICMS...**, *op. cit.*, p. 74 – fala em “(...) *limite territorial do Estado onde esteja localizado o estabelecimento do importador*”.

³⁴⁵ ICMS – A Questão da Entrada Física da Mercadoria ou Bem no Estabelecimento Importador, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 108, p. 97.

³⁴⁶ **ICMS...**, *op. cit.*, p. 80.

³⁴⁷ Como dito logo acima, entendemos que a razão que mais fortemente justifica a eleição do critério espacial do ICMS-importação como sendo o local do estabelecimento do importador, é o fato de a Constituição, em seu artigo 155, § 2º, IX, “a”, eleger como critério temporal do imposto o momento da entrada da mercadoria ou bem no estabelecimento do importador, o que gera a necessidade de que com este se harmonize o critério espacial.

³⁴⁸ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 139-141. Frise-se que o autor em referência também questiona a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº. 33/2001.

³⁴⁹ **Regimes Aduaneiros Especiais**, p. 133.

I – tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;

e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;

Primeiramente, quanto à alínea “e”, pensamos que padece de irremissível inconstitucionalidade, haja vista de que editada anteriormente à Emenda Constitucional nº. 33/2001, quando o Texto Constitucional limitava expressamente a incidência do ICMS sobre as importações de mercadorias e bens destinados ao consumo ou ativo fixo dos estabelecimentos, vale dizer, revestidas de natureza mercantil, passando ao largo das operações realizadas por pessoas naturais não-estabelecidas.

E nem se diga que a redação de tal dispositivo legal foi constitucionalizada pela Emenda Constitucional nº. 33/2001, uma vez que, a uma, não existe, no direito brasileiro, qualquer autorização para a constitucionalização de dispositivos inconstitucionais, como muito bem explica CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO:

(...) A sobrevivência de Emenda não *constitucionaliza a norma inicialmente inválida*. (...) será necessário que, após a Emenda, seja editada nova lei, (...), pois, só então, será compatível com o enquadramento constitucional vigente.

Em síntese conclusiva, pois, não há senão dizer que Emenda Constitucional – diferentemente de uma nova Constituição – não é ruptura com o ordenamento jurídico anterior, mas, pelo contrário, funda-se nele, nele se integra e representa sua continuidade, donde seria inadmissível entender que tem o efeito de “constitucionalizar”, ainda que daí para o futuro, leis originariamente inconstitucionais. (...) Logo, não é de admitir que Emenda Constitucional superveniente a lei inconstitucional, mas com ela compatível, receba validação dali para o futuro (*sic*)³⁵⁰.

Por outro lado, com base na fundamentação constante do item 5.1., a Emenda Constitucional nº. 33/2001, naquilo em que pretendeu incluir no sistema a regra de competência do “novo” ICMS sobre as importações, é inconstitucional, o

³⁵⁰ Leis Originariamente Inconstitucionais compatíveis com Emenda Constitucional superveniente, **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, n. 6, p. 15-16, Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com>>, Acesso em 06.out.2008.

que tornaria inválida a alínea “e”, ainda que editada após a promulgação de dita reforma.

De seu turno, quanto à alínea “d”, ela veicula um equívoco, ao condicionar a implementação do critério espacial do ICMS-importação à **entrada física** do bem importado. Isso porque, como já explicado, o que importa para efeitos de incidência do ICMS é a **entrada jurídica** dos bens importados no estabelecimento do importador. Dentro desse contexto, a entrada física só será relevante quando se identificar com o ato de entrada jurídica; caso contrário, não haverá incidência da regra-matriz do tributo em comento. Nesse passo, vejamos as palavras de VALERIA ZOTELLI, que muito bem explicam a questão:

A circulação física de um bem no estabelecimento de qualquer comerciante nunca foi condição para a ocorrência do fato jurídico tributário atinente ao ICMS, estando presente na própria lei complementar a figura da circulação jurídica ou simbólica, razão pela qual não há como se interpretar o art. 11, II, inciso “d”, literalmente frente à Constituição Federal, e à própria Lei Complementar 87/96 (*sic*)³⁵¹.

No mesmo sentido é o magistério de ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA:

Na verdade, a entrada física da mercadoria é irrelevante para identificar o sujeito passivo do imposto estadual incidente sobre a importação. Já mencionamos anteriormente que a circulação agasalhada na norma do ICMS há de ser sempre a jurídica, jamais a circulação física, vez que é a circulação jurídica que identifica a operação tributável (*sic*)³⁵².

Ora, como se viu acima, circulação, para efeito de incidência do ICMS, não significa necessariamente movimentação física do bem. “Circular”, para o direito, quer dizer “mudar de titular”, ou seja, na lição de GERALDO ATALIBA e de CLEBER GIARDINO, quando uma pessoa transfere para a outra as faculdades jurídicas de disposição sobre um ou mais bens, ainda que sob o manto da tradição ficta³⁵³.

³⁵¹ ICMS..., *op. cit.*, p. 85.

³⁵² ICMS..., *op. cit.*, p. 164. Reforçando o entendimento expresso logo acima, pensamos que somente a entrada jurídica da mercadoria importada no estabelecimento do importador é que pode ensejar a incidência do ICMS-importação. No entanto, a entrada física também poderá produzir esse efeito, contanto que se identifique com o ato de entrada jurídica.

³⁵³ Núcleo..., *op. cit.*, p. 101.

Não é diferente com o ICMS sobre as importações: para que ocorra a incidência, necessária se faz a efetiva entrada – a título jurídico – das mercadorias ou bens importados no estabelecimento do importador, sendo irrelevante se houve ou não circulação física. Concorde com esse raciocínio ROQUE ANTONIO CARRAZZA³⁵⁴.

Essa também é a posição de HUGO FUNARO, para quem, a eleição do critério espacial do ICMS-importação como sendo o local da entrada física do bem é incompatível com o critério material do tributo, eis que a materialização do respectivo fato jurídico tributário pressupõe a entrada jurídica do bem importado no estabelecimento do importador – ainda que essa entrada não se opere fisicamente. Nesse sentido, é uma praxe das atividades comerciais que o produto objeto da importação sequer ingresse fisicamente no estabelecimento do importador, sendo remetido diretamente da repartição alfandegária para estabelecimento de terceiro, a título, por exemplo, de revenda mercantil³⁵⁵. Entendem da mesma forma JÚLIO M. DE OLIVEIRA, VICTOR GOMES e MARCELO VIANA SALOMÃO³⁵⁶.

Com efeito, em certos casos, seria absolutamente contrário ao direito e às práticas comerciais exigir que as mercadorias importadas fossem remetidas fisicamente ao estabelecimento do importador, para, só então, serem destinadas a novas operações mercantis. Seriam necessários gastos e deslocamentos inúteis, que só comprometeriam a dinâmica da atividade comercial. Assim, pode o importador, tão logo lhes sejam entregues as mercadorias, após o seu desembaraço, remetê-las diretamente a um terceiro, sem que isso afaste seu estabelecimento comercial como sendo o local da incidência do ICMS-importação.

Portanto, repita-se, o critério espacial do ICMS-importação é o local em que se situa o estabelecimento (ou domicílio) do importador, ou seja, do responsável jurídico pela importação, ainda que os bens importados nele não ingressem fisicamente. Esse também é o entendimento de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e RAFAEL SANTIAGO COSTA³⁵⁷.

³⁵⁴ ICMS, *op. cit.*, p. 36 e 62.

³⁵⁵ ICMS..., *op. cit.*, p. 98.

³⁵⁶ JÚLIO M. DE OLIVEIRA e VICTOR GOMES, ICMS..., *op. cit.*, p. 109-110; MARCELO VIANA SALOMÃO, ICMS nas Importações Feitas por Leasing Internacional, *op. cit.*, p. 224.

³⁵⁷ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, ICMS..., *op. cit.*, p. 48-49; RAFAEL SANTIAGO COSTA, ICMS/Importação: Entendimento do STF acerca da Legitimidade Ativa, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 133, p. 91

Para que essas idéias sejam bem fixadas, vejamos o seguinte caso prático: um importador estabelecido no Estado A importa mercadorias, desembaraçando-as no Estado B, e, logo em seguida, sem transportá-las fisicamente para seu estabelecimento, revende-as a estabelecimento localizado no Estado C. Pergunta-se: qual o local do nascimento da obrigação tributária? Com base no que estudamos acima, a resposta é simples: no Estado A, tendo em vista que é em seu território que se localiza o estabelecimento importador. Por sua vez, a operação de revenda, entre o importador e o estabelecimento localizado no Estado C, está sujeita ao ICMS sobre as operações mercantis internas, incidindo, nesse caso, a alíquota interestadual.

Por isso mesmo, afirma-se também que o critério espacial do ICMS sobre as importações não pode ser o local do estabelecimento ou domicílio do destinatário final das mercadorias ou bens importados, e sim, simplesmente, do importador. E isso porque, repita-se, o importador é o efetivo responsável pela entrada de mercadorias ou bens no território nacional, sendo, pois, o sujeito passivo do ICMS-importação. Pouco importa se os bens importados serão revendidos para outra pessoa, o critério espacial sempre será o local do estabelecimento (ou domicílio) do importador.

De fato, a interpretação sistemática da Constituição e da legislação infraconstitucional, em nenhum momento, permite-nos identificar como critério espacial do ICMS sobre as importações o local do estabelecimento do destinatário final dos bens importados. É lícito afirmar, inclusive, que essa possibilidade é inteiramente vedada, haja vista não ser possível exigir o ICMS-importação de quem não é o importador e/ou estabelecer como local de nascimento da respectiva relação jurídica tributária estabelecimento ou domicílio que não seja o do importador, sob pena de criar grave contradição interna na regra-matriz de incidência do tributo em tela, quebrando sua lógica interior.

Em última análise, como o critério material do imposto em referência tem como núcleo o verbo “importar” e seu critério temporal o momento de entrada da mercadoria ou bem importado no estabelecimento (ou no domicílio) do importador, seu critério espacial só pode ser o local do estabelecimento (ou do domicílio) do importador, já que ele é o destinatário jurídico das mercadorias ou dos bens provenientes do exterior. Em caso de transferência de tais bens para terceiros, ela

estará sujeita, se for o caso, ao ICMS sobre operações mercantis internas, jamais ao ICMS-importação.

Portanto, conclui-se que o critério espacial do ICMS sobre as importações é o **local do estabelecimento (ou do domicílio) do importador**, ainda que os bens importados não tenham nele ingressado fisicamente. Essa discussão encontra relação com a questão do sujeito ativo do imposto em tela, motivo pelo qual será retomada oportunamente.

Pois bem, com base no que foi estudado até aqui, passemos, agora, à análise da incidência do ICMS sobre as importações verificadas por meio de “*leasing*” internacional.

5.4. A Incidência do ICMS sobre as Importações Promovidas Através de Contrato de *Leasing*

5.4.1. Linhas Gerais sobre o Contrato de *Leasing* e o *Leasing* Internacional

O contrato de *leasing*, também denominado de arrendamento mercantil, é disciplinado pela Lei nº. 6.099, de 12 de setembro de 1974, com as alterações da Lei nº. 7.132, de 26 de outubro de 1983. Conforme MARCELO VIANA SALOMÃO, trata-se de negócio jurídico complexo, que envolve características de financiamento, locação e compra e venda, através do qual o arrendatário contrata uma instituição financeira arrendante, para que ela adquira um determinado bem e lhe arrende; cedendo seu uso por tempo determinado, mediante contraprestações periódicas; e devendo o arrendatário exercitar, ao final do contrato, a tríplice opção: a) renova o contrato; b) adquire o bem (opção de compra); ou c) encerra a relação contratual, devolvendo à arrendante o bem arrendado³⁵⁸.

Acerca do contrato de *leasing*, vejamos as palavras de WALDÍRIO BULGARELLI:

(...) afasta-se da concepção de uma simples locação com opção de compra, não só pela triangularidade, ou seja, a intermediação de um agente que financia a operação (o que tem levado a doutrina em

³⁵⁸ O ICMS nas Importações Feitas por Leasing Internacional, *op. cit.*, p. 230-231.

grande parte a considerá-lo essencialmente como operação financeira), mas também pelas peculiaridades que apresenta, tanto em relação à tríplice opção assegurada ao arrendatário como também pela técnica de acerto em caso de opção de compra.³⁵⁹

De acordo com CHRISTINE MENDONÇA, o contrato de *leasing* envolve necessariamente as seguintes normas jurídicas:

(i) a que a arrendadora fica obrigada a adquirir o bem indicado pela arrendatária; (ii) a que a arrendadora fica obrigada a 'ceder o uso' do bem à arrendatária; (iii) a que a arrendatária tem o dever de pagar uma prestação pecuniária (em parcelas) à arrendadora; (iv) a que a arrendadora tem o dever de aceitar a opção de compra da arrendatária, caso esse seja o seu interesse (*sic*)³⁶⁰.

Pois bem, estabelecidas as linhas gerais sobre o contrato de *leasing*, vejamos a questão do *leasing* internacional. Para MARCELO VIANA SALOMÃO, ocorre dito negócio jurídico quando

(...) uma pessoa (física ou jurídica – arrendatária) procura uma empresa autorizada a realizar tais operações (normalmente instituições financeiras – arrendante), para que esta adquira no exterior determinado bem que ela, arrendatária, precisará utilizar em suas atividades (*sic*)³⁶¹.

Ato contínuo, a instituição financeira “(...) *adquire o referido bem no exterior e, em seguida, o arrenda para seu cliente (arrendatário), que poderá no fim do contrato adquirir tal bem, devolvê-lo ou renovar o contrato para sua utilização*” (*sic*)³⁶².

Nesse sentido, como concordam MARCELO VIANA SALOMÃO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e CHRISTINE MENDONÇA, a entrada de bens vindos do exterior em território nacional, como resultado de um contrato de *leasing*, configura autêntica importação, eis que o bem objeto do negócio é adquirido no exterior, ingressando no território nacional³⁶³. Essa, inclusive, é a dicção expressa do artigo 17, da Lei nº. 6.099/1974, alterada pela Lei nº. 7.132/1983:

³⁵⁹ **Contratos Mercantis**, p. 374.

³⁶⁰ O Leasing..., *op. cit.*, p. 48.

³⁶¹ O ICMS nas Importações Feitas por Leasing Internacional, *op. cit.*, p. 232.

³⁶² *Idem*.

³⁶³ MARCELO VIANA SALOMÃO, *ibidem*, p. 232-233; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, O ICMS e o Leasing..., *op. cit.*, p. 14-16; CHRISTINE MENDONÇA, O Leasing..., *op. cit.*, p. 32-33.

Art. 17 – A entrada no território nacional dos bens objeto de arrendamento mercantil, contratado com entidades arrendadoras domiciliadas no exterior, não se confunde com o regime de admissão temporária de que trata o Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e se sujeitará a todas as normas legais que regem a importação.

Cabe investigarmos agora se referidas importações promovidas por meio de contrato de *leasing* estão sujeitas ao ICMS-Importação.

5.4.2. O ICMS e o *Leasing* na Importação

Anteriormente à Emenda nº. 33/2001, tinha bastante aceitação doutrinária e jurisprudencial a tese de que não poderia incidir o ICMS sobre as importações levadas a efeito por meio de *leasing*.

Isso porque, ele foi concebido pelo legislador constituinte originário como um imposto incidente sobre operações de caráter mercantil, abrangendo essencialmente mercadorias e bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento comercial, figuras essas que são incompatíveis com o contrato de *leasing*, haja vista a própria conformação objetiva de tal negócio jurídico, que possui características de locação e financiamento, e admite a possibilidade de devolução do bem.

Concordam com esse raciocínio ROQUE ANTONIO CARRAZZA, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e MARCELO VIANA SALOMÃO, afirmando que os bens importados por meio de *leasing* jamais poderiam ser considerados como mercadorias³⁶⁴.

Nesse sentido, revela-se inconstitucional a última parte do inciso VIII, do artigo 3º, da Lei Complementar nº. 87/1996, eis que realiza uma cisão indevida do contrato de *leasing*, condicionando a incidência do ICMS à hipótese em que seja exercida a opção de compra. Vejamos:

Art. 3º O imposto não incide sobre:
(...)

³⁶⁴ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 119-120; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, O ICMS e o Leasing..., *op. cit.*, p. 19-20; MARCELO VIANA SALOMÃO, O ICMS nas Importações Feitas por Leasing Internacional, *op. cit.*, p. 233.

VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

Ora, como leciona JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, o *leasing* tem natureza complexa e atípica, e, apesar de conter elementos de diversos negócios jurídicos distintos, é uno e incindível, não podendo ser separado em figuras distintas. Dentro desse contexto, a eventual compra do bem, ao final da relação, acaba sendo absorvida pelo negócio principal, não se tratando, pois, de um fato sujeito ao ICMS³⁶⁵.

Ainda porque, mesmo na hipótese de opção de compra, o bem objeto do contrato não pode ser classificado como mercadoria, conforme leciona ROQUE ANTONIO CARRAZZA: “(...) ao ser exercitada a opção de compra não há mais mercadoria e, como se isso não bastasse, não ocorre nenhuma operação mercantil, mas, tão-somente, uma operação de financiamento”³⁶⁶.

Não bastasse isso, GABRIEL LACERDA TROIANELLI, CHRISTINE MENDONÇA e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO defendem que a incidência do ICMS sobre as importações realizadas por meio de *leasing* não poderia ocorrer também pela ausência de transferência dos bens importados³⁶⁷.

Já endossou esse entendimento o Superior Tribunal de Justiça, nos termos da ementa a seguir transcrita:

REGIME DE ARRENDAMENTO MERCANTIL - "LEASING" - ICMS - FATO GERADOR - INOCORRÊNCIA - PRECEDENTES.
- A jurisprudência desta eg. Corte é iterativa, no sentido de que a importação de mercadorias mediante contrato de arrendamento mercantil (leasing) não caracteriza fato gerador do ICMS.
- Nego provimento ao agravo regimental.³⁶⁸

No entanto, como se sabe, com o advento da Emenda Constitucional nº. 33/2001, em tese, o ICMS passou a incidir sobre toda e qualquer importação, realizada por qualquer pessoa, a qualquer título. Cabe investigar, nesse plano, se as

³⁶⁵ O ICMS e o Leasing..., *op. cit.*, p. 19.

³⁶⁶ **ICMS**, *op. cit.*, p. 120.

³⁶⁷ GABRIEL LACERDA TROIANELLI, A Emenda..., *op. cit.*, p. 82-85; CHRISTINE MENDONÇA, O Leasing..., *op. cit.*, p. 32-35; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, O ICMS e o Leasing..., *op. cit.*, p. 26.

³⁶⁸ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, AgRG no AG nº. 343.438, Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins, Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em: 30.out.2008.

importações realizadas por contrato de *leasing* passaram, após a reforma, a sujeitar-se ao ICMS-importação.

Em algumas ocasiões, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que sim, a exemplo do seguinte aresto:

- (...) 1. O STJ, por jurisprudência uniforme, firmou o entendimento de que, em se tratando de importação de mercadoria (aeronave) mediante o negócio jurídico denominado leasing, não incidiria o ICMS. (...)
2. As decisões do STJ interpretavam e aplicavam o art. 3º, VIII, da LC nº 87/96.
3. O Supremo Tribunal Federal, contudo, ao apreciar o RE nº 206.069-1, São Paulo, considerando a EC nº 33/01 (...), que deu nova redação ao art. 155, 'a', da CF, entendeu que incide o ICMS 'sobre a entrada de bem ou mercadoria importada do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade...', independentemente do tipo do negócio jurídico celebrado.
4. A orientação do STF foi tomada por maioria do Pleno, em face de importação decorrente de contrato de leasing, assim, também, a mudança de orientação da jurisprudência adotada pelo STJ deve ser realizada. (...).³⁶⁹

No entanto, pensa de modo diferente JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, esclarecendo que a incidência do ICMS sobre as importações realizadas por quem não é contribuinte do imposto violaria o Princípio da Não-cumulatividade. Além disso, afirma novamente que o contrato de *leasing* não implicaria a transferência do bem importado ao arrendatário³⁷⁰. Essa também é a posição de CHRISTINE MENDONÇA, ainda que haja obstáculos físicos importantes para a devolução do bem ao arrendante localizado no exterior³⁷¹.

Esse posicionamento, inclusive, foi adotado em alguns julgamentos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos da ementa a seguir colacionada:

³⁶⁹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp nº. 822.868-SP, Relator: Ministro José Delgado, Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em: 30.out.2008. Apesar da afirmação constante do item 3 da ementa, o RExt nº. 206.069-1, julgado pelo Supremo Tribunal Federal – Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 30.out.2008 –, trata de questão fática anterior à Emenda Constitucional nº. 33/2001.

³⁷⁰ O ICMS e o Leasing..., *op. cit.*, p. 25-26. Com isso, percebe-se que o autor modificou seu posicionamento, anteriormente manifestado na obra "A Importação no Direito Tributário" – *op. cit.*, p. 142 –, de que o ICMS incidiria sobre as importações realizadas por meio de arrendamento mercantil, após a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº. 33/2001.

³⁷¹ O Leasing..., *op. cit.*, p. 47-50.

RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. Contrato de arrendamento mercantil. Leasing. Inexistência de opção de compra. Importação de aeronaves. Não incidência do ICMS. Decisão mantida. Agravo regimental improvido. Não incide ICMS sobre as importações, do exterior, de aeronaves, equipamentos e peças realizadas por meio de contrato de arrendamento mercantil quando não haja circulação do bem, caracterizada pela transferência de domínio, ainda que sob a égide da EC nº 33/2001.³⁷²

Por sua vez, a despeito do aresto citado na página anterior, o Superior Tribunal de Justiça também se manifestou pela não incidência do ICMS sobre as importações realizadas por meio de *leasing*, mesmo após a promulgação da Emenda Constitucional nº. 33/2001, conforme se constata das seguintes ementas:

IMPORTAÇÃO DE AERONAVE PELO REGIME DE LEASING. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. ALTERAÇÃO DO ART. 155, § 2º, "a" DA CF PELA EMC 33/2001. MANUTENÇÃO DO ENTENDIMENTO. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO.

(...)

II - A despeito de recente pronunciamento do Plenário do Supremo Tribunal Federal em acórdão isolado e não unânime proferido no RE nº 206.069/SP, a PRIMEIRA SEÇÃO, no julgamento do REsp nº 692.945/SP, DJ de 11/09/2006, Rel. Min. ELIANA CALMON, à unanimidade, entendeu que deve prevalecer o entendimento pacificado deste Superior Tribunal de Justiça pela não-incidência de ICMS.

III - Mesmo após a alteração que a EC 33/2001 promoveu no art. 155, § 2.º, "a", da Constituição da República, tem-se que nos contratos de leasing, por não existir a circulação jurídica da mercadoria, não incide o ICMS. A propriedade do bem permanece com o arrendante, sendo que a mera circulação física da mercadoria não configura o fato gerador daquele tributo. (...).³⁷³

TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE AERONAVE EM REGIME DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. (...). 4. Não incide ICMS na importação de aeronaves sob o regime de arrendamento mercantil (leasing). 5. Precedentes da Suprema Corte e da Primeira Seção do STJ. 6. Agravo regimental não provido.³⁷⁴

³⁷² BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE-Agr nº. 553.663, Relator: Ministro Cezar Peluso, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 30.out.2008.

³⁷³ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, AgRg nos EDcl no REsp nº. 851386, Relator: Ministro Francisco Falcão, Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em: 30.out.2008.

³⁷⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, AgRg-REsp nº. 798.273, Relator: Ministro Castro Meira, Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em: 30.out.2008.

Isso posto, em nossa humilde posição, os argumentos de que os bens importados por meio do contrato de *leasing* internacional não seriam transferidos ao arrendatário são defensáveis, uma vez que, como visto acima, “circular”, juridicamente falando, para efeito de incidência do ICMS, não engloba somente as hipóteses de transferência de propriedade, como muito bem ressaltaram GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO³⁷⁵. E nesse contexto, a Emenda Constitucional nº. 33/2001 admite a incidência do tributo em tela sobre toda e qualquer espécie de importação, sendo que o ato de trazer bens do exterior para o território nacional por meio do contrato de *leasing* internacional configura autêntico caso de importação, conforme admite MARCELO VIANA SALOMÃO³⁷⁶.

Dentro desse raciocínio, o que realmente impede a incidência do ICMS sobre as importações realizadas através de *leasing*, mesmo após o advento da Emenda Constitucional nº. 33/2001, é a violação que tal diploma impõe a diversos princípios constitucionais, tais como o da Capacidade Contributiva, do Não-confisco, da Segurança Jurídica e da Igualdade. Ora, como já dito, nos itens anteriores, o contexto constitucional não permite a incidência do ICMS sobre importações destituídas de cunho mercantil, o que se estende também ao *leasing*.

Além disso, ROQUE ANTONIO CARRAZZA levanta argumento bastante forte para justificar a não incidência do ICMS sobre o *leasing* internacional, calcado no Princípio da Igualdade: como a Lei Complementar nº. 87/1996 veda expressamente a incidência do ICMS sobre o *leasing* interno, a tributação do *leasing* internacional seria anti-isonômica, dispensando tratamento desigual a situações iguais³⁷⁷.

Por tudo isso, concluímos pela não incidência do ICMS sobre as importações realizadas por meio do contrato de *leasing* internacional, mesmo após o advento da Emenda Constitucional nº. 33/2001.

Finalmente, passemos ao estudo do conseqüente da regra-matriz de incidência do ICMS sobre as importações.

³⁷⁵ Núcleo..., *op. cit.*, p. 111-112.

³⁷⁶ O ICMS nas Importações Feitas por Leasing Internacional, *op. cit.*, p. 232-233.

³⁷⁷ ICMS, *op. cit.*, p. 120.

CAPÍTULO 6 – CONSEQÜENTE TRIBUTÁRIO DO ICMS SOBRE AS IMPORTAÇÕES

6.1. Critério Pessoal

6.1.1. Sujeito Ativo

Primeiramente, fixemos a sujeição ativa no âmbito do ICMS sobre as importações.

Conforme já anotado acima, o artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, tanto em sua redação originária quanto na atual, faz uma indicação expressa de quem deve ser o sujeito ativo do ICMS sobre as importações, apontando caber o imposto “(...) *ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço*”. Nesse plano, lembrando, ao contrário do que estabeleceu o artigo 11, I, “d”, da Lei Complementar nº. 87/1996, só tem relevância para o ICMS-importação o ingresso jurídico dos bens no estabelecimento do importador, não havendo necessidade de que tal entrada seja física³⁷⁸.

Assim sendo, em regra, o sujeito ativo do ICMS sobre as importações será o Estado, ou Distrito Federal, em que esteja localizado o estabelecimento ou o domicílio do importador. Seguindo os magistérios de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e ROQUE ANTONIO CARRAZZA, não há que se falar em destinatário **final** dos bens importados, mas tão somente em **destinatário**, assim entendido como a pessoa que pratica o negócio relativo à importação, fazendo os bens ingressarem juridicamente em seu estabelecimento³⁷⁹⁻³⁸⁰.

Essa também é a posição de RAFAEL SANTIAGO COSTA, que defende ser o sujeito ativo do ICMS-Importação o Estado em que se localiza o importador, ainda que não se opere a entrada física dos bens importados em seu estabelecimento ou

³⁷⁸ Corroborar esse entendimento JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO – **A Importação**..., *op. cit.*, p. 122 –, que afirma ser “(...) *inconsistente a regra que fixa como local da operação ‘o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física’*.” No mesmo sentido é o pensamento de JOÃO FRAZÃO DE MEDEIROS LIMA, *Os Sujeitos*..., *op. cit.*, p. 58.

³⁷⁹ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **ICMS**..., *op. cit.*, p. 50; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**..., *op. cit.*, p. 61.

³⁸⁰ Por isso, ainda que o bem importado seja alienado para atacadista, varejista ou “destinatário final”, isso não terá o condão de alterar o sujeito passivo do ICMS-importação, e, portanto, seu sujeito ativo, permanecendo este como o Estado de localização do importador.

que deles não seja o destinatário final³⁸¹. Corroboram esse entendimento, ainda, JULIO M. DE OLIVEIRA, VICTOR GOMES, HUGO FUNARO, LIZIANE ANGELOTTI MEIRA e VALERIA ZOTELLI³⁸².

Realmente, como se sabe, o núcleo do critério material do imposto em tela é o verbo “importar”. Logo, terá legitimidade ativa para cobrar o respectivo crédito tributário o Estado em que estiver localizada a pessoa que promoveu a importação. O fato dessa pessoa, imediatamente após a nacionalização, revender as mercadorias importadas, não lhe retira a condição de importador, e, por isso, de sujeito passivo do imposto. Tanto é que eventual revenda, caso tenha caráter mercantil, sujeitar-se-á ao ICMS interno.

Não é diferente o pensamento de JOÃO FRAZÃO DE MEDEIROS LIMA, ressaltando que o adquirente dos bens do importador sequer participa da operação de importação, razão pela qual não pode ser eleito como sujeito passivo do ICMS sobre as importações³⁸³.

Com base nesse entendimento, pensamos, juntamente com ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que o sujeito ativo do ICMS-importação jamais poderá ser o Estado em que se promoveu o desembaraço aduaneiro dos bens importados³⁸⁴. E isso porque, como esse ato não representa o critério temporal do imposto em tela, não pode o Estado em ele que foi realizado ser o seu sujeito ativo, sob pena de inconstitucionalidade expressa.

A respeito, vejamos a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal, no seguinte aresto:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ALÍNEA "A" DO INCISO IX DO § 2º DO ART. 155 DA MAGNA CARTA. ESTABELECIMENTO JURÍDICO DO IMPORTADOR. O sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea "a" do inciso IX do § 2º do art. 155 da Carta de Outubro); pouco importando

³⁸¹ ICMS/Importação..., *op. cit.*, p. 90.

³⁸² JÚLIO M. DE OLIVEIRA e VICTOR GOMES, ICMS..., *op. cit.*, p. 110; HUGO FUNARO, ICMS..., *op. cit.*, p. 97; LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, **Regimes**..., *op. cit.*, p. 134; VALERIA ZOTELLI, ICMS..., *op. cit.*, p. 88.

³⁸³ Os Sujeitos..., *op. cit.*, p. 59.

³⁸⁴ ICMS, *op. cit.*, p. 60-61.

se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso extraordinário desprovido.³⁸⁵

Ainda, no corpo do seu voto, o Ministro Relator consignou o seguinte entendimento:

O ICMS incidente na importação de mercadoria, não tem como sujeito ativo da relação jurídico-tributária o Estado onde ocorreu o desembaraço aduaneiro (...), mas o Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo; ou seja, aquele que promoveu juridicamente o ingresso do produto. (...).

De mais a mais, o dispositivo constitucional, ao se referir a 'estabelecimento destinatário', não especifica o tipo de estabelecimento, se é final ou se não é.

Dessa forma, (...) o ICMS é devido ao Estado em que está localizado o destinatário jurídico do bem, isto é, o importador.³⁸⁶

Para fecharmos o raciocínio, vejamos o seguinte caso prático: a sociedade localizada no Estado "A" promove a importação de bens, desembaraça-os no Estado "C", e, logo em seguida, revende-os a destinatário final no Estado "B". Com esteio no que vimos logo acima, o ICMS sobre as importações será devido ao Estado "A", e não ao Estado "B", pois quem promoveu a importação foi a sociedade localizada no Estado "A". Nesse diapasão, a remessa dos produtos ao Estado "B", se for o caso, será gravada tão somente com o ICMS "interno". Por outro lado, já se viu que o imposto também não é devido ao Estado onde se opera o desembaraço aduaneiro, nada cabendo, dessa forma, a título de ICMS-Importação, ao Estado "C"³⁸⁷.

Assim sendo, conclui-se que o sujeito ativo do ICMS sobre as importações, de acordo com a interpretação do artigo 155, § 2º, IX, "a", da Constituição, é o Estado, ou Distrito Federal, em que esteja localizado o destinatário dos bens importados, ou seja, aquele que efetivamente realizou a importação.

6.1.2. Sujeito Passivo

³⁸⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, REExt nº. 299.079, Relator: Ministro Carlos Britto, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 30.out.2008.

³⁸⁶ *Idem*.

³⁸⁷ Caso prático emprestado de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **ICMS...**, *op. cit.*, p. 48-49.

6.1.2.1. A Redação Originária do Artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição

Neste item, passemos à sujeição passiva do ICMS sobre as importações, examinando, inicialmente, a redação originária do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, sempre tendo em mente o caráter uno da regra-matriz de incidência tributária.

Em primeiro lugar, como já explanado anteriormente, o critério material do ICMS sobre as importações, de acordo com a redação originária da Constituição, é representado pela fórmula lingüística “**importar mercadorias ou bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento**”, sendo, pois, um imposto essencialmente mercantil. Disso se extrai, portanto, que só poderiam ser os seus destinatários constitucionais as pessoas habitualmente envolvidas com a mercancia, vale dizer, os produtores, industriais ou comerciantes, inclusive pessoas naturais.

Assim sendo, mesmo com a expansão do critério material do ICMS sobre as importações para operações envolvendo bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento comercial, seus respectivos destinatários constitucionais permaneceram idênticos aos do ICMS sobre operações mercantis internas.

Nesse diapasão, nas palavras de MARCELO VIANA SALOMÃO,

A utilização do termo “mercadoria” já denota que apenas os comerciantes, produtores e industriais seriam os contribuintes deste tributo, pois seu conteúdo semântico, consoante já demonstrado, impede o elastecimento da sujeição passiva além dessas três possibilidades.³⁸⁸

Essa é também a visão de HUGO DE BRITO MACHADO: “(...) *quando um bem é importado por quem não é contribuinte do imposto [do ICMS], não exerce atividade mercantil, incorre a incidência*”³⁸⁹. No mesmo sentido são os magistérios de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, CLÉLIO CHIESA, JOÃO FRAZÃO DE MEDEIROS LIMA e ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE³⁹⁰.

³⁸⁸ ICMS..., *op. cit.*, p. 62.

³⁸⁹ O ICMS e os bens de uso, *in* VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (Coord.), **ICMS, Problemas Jurídicos**, p. 92.

³⁹⁰ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 68-69; CLÉLIO CHIESA, **ICMS – Sistema...**, *op. cit.*, p. 91-94; JOÃO FRAZÃO DE MEDEIROS LIMA, *A inconstitucionalidade...*, *op. cit.*, p. 315; ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, **ICMS:...**, *op. cit.*, p. 195, 219-220.

Pensamos que tanto pessoas jurídicas quanto naturais podem ser sujeitos passivos do ICMS-importação, haja vista de que as noções de estabelecimento comercial e empresário – que qualificam as categorias de comerciante, industrial ou produtor – não estão ligadas unicamente às pessoas jurídicas. Pessoas naturais também podem exercer a mercancia com habitualidade, profissionalismo e onerosidade, contando com fundo de comércio próprio.

Nesse plano, o vocábulo “estabelecimento” conecta-se com a idéia de “empresa”, ou seja, de atividade empresarial organizada. É atentar contra a Constituição afirmar que somente pessoas jurídicas poderiam praticar operações de circulação de mercadorias.

Tanto é que o Código Civil Brasileiro disciplina, entre os artigos 986 e 996, algumas modalidades de sociedades despersonalizadas, em que os sócios respondem pessoalmente pelas obrigações constituídas nas atividades sociais. Cite-se, nesse contexto, a firma individual, cujas atividades são exercidas diretamente por uma pessoa natural. É por isso que os empresários “pessoas naturais” também são destinatários constitucionais do ICMS³⁹¹.

Dentro desse universo, o que o legislador constitucional originário efetivamente não permitiu foi a eleição de toda e qualquer pessoa como sujeito passivo do ICMS-importação, uma vez que a redação original do artigo 155, § 2º, IX, “a”, do Texto Maior, limitou a incidência do imposto sobre as importações revestidas de caráter mercantil, ou seja, realizadas por comerciantes, industriais, ou produtores, dentro do exercício da atividade comercial – na condição de importadores.

Tratando do assunto, é emblemática a lição de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, para quem:

(...) a qualificação de comerciante, industrial ou produtor, ou pessoa legalmente equiparada (...) é essencial à estrutura do suporte fático do ICM. O pressuposto subjetivo – a qualificação do contribuinte – é essencial ao desenho constitucional da h.i. do ICM.³⁹²

³⁹¹ Acompanhando esse raciocínio, PAULO NELSON LEMOS BASTO NASCIMENTO – ICMS..., *op. cit.*, p. 104 – entende que, antes da Emenda Constitucional nº. 33/2001, “pessoa física comerciante” poderia ser sujeito passivo do ICMS-Importação. Em sentido contrário, MARCELO VIANA SALOMÃO – ICMS..., *op. cit.*, p. 62-64 – e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO – **A Importação**..., *op. cit.*, p. 123 –, conectam a noção de estabelecimento à pessoa jurídica, diante do que concluem que não poderiam ser sujeitos passivos do imposto as pessoas naturais, mas apenas as jurídicas.

³⁹² JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, ICM sobre a Importação de Bens de Capital para Uso do Importador, **Revista Forense**, n. 250, p. 130.

Dessarte, sendo o critério material “original” do ICMS sobre as importações representado pela fórmula **“importar mercadorias ou bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento”**, em nome do atributo da unidade da regra-matriz de incidência tributária, só poderiam ser os seus respectivos sujeitos passivos os **importadores** qualificados como **comerciantes, industriais ou produtores**, tanto pessoas jurídicas quanto naturais.

Dentro desse raciocínio, eivada de inconstitucionalidade qualquer tentativa de tributação de importações realizadas por pessoas não estabelecidas, haja vista de que fora das raias de incidência do imposto, delineadas pela redação original da Constituição de 1988.

Assim sendo, é inconstitucional o artigo 11, I, “e”, da Lei Complementar nº. 87/1996, desde que prevê a incidência do ICMS sobre importações realizadas por pessoas não estabelecidas, destoando completamente do contexto do subsistema constitucional do ICMS³⁹³.

6.1.2.2. As Alterações Promovidas pela Emenda Constitucional nº. 33/2001

Como já ressaltado, ao longo desta jornada, a Emenda Constitucional nº. 33/2001, entre outras medidas, procurou redesenhar completamente a sujeição passiva do ICMS sobre as importações, passando a abranger pessoas que, até então, eram inalcançáveis por esse tributo. De fato, a partir da nova redação da alínea “a”, do inciso IX, do § 2º, do artigo 155, da Lei Maior, fica claro que a sujeição passiva do ICMS-Importação foi brutalmente estendida a toda e qualquer pessoa, natural ou jurídica, praticante ou não da mercancia, seja qual for a finalidade da importação.

Acerca do assunto, ROQUE ANTONIO CARRAZZA é enfático ao afirmar que:

Na verdade, a EC 33/2001 abriu espaço, nesse particular, a um novo imposto, que de ICMS só tem o rótulo. (...) Não se ajusta, porém, à

³⁹³ “Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:
I – tratando-se de mercadoria ou bem:
(...)
e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;”

regra-matriz do ICMS-importação, constitucionalmente traçada pelo constituinte originário (...) A prevalecer esta 'nova' redação, terá agora que pagar ICMS a pessoa física que vier a importar bens para uso próprio, ainda que sem caráter de habitualidade e sem exercer comércio.³⁹⁴

No entanto, conforme visto acima, no item 5.1., o “novo” ICMS sobre as importações é inconstitucional, haja vista de que viola uma série de princípios constitucionais imodificáveis, como o da Capacidade Contributiva, da Igualdade, do Não-Confisco e da Segurança Jurídica, devendo, pois, prevalecer a redação original do artigo 155, IX, “a”, da Constituição – que é orientada pelas diretrizes do subsistema constitucional do ICMS.

Dentro desse contexto, permanecem, como sujeitos passivos do ICMS-importação, apenas os importadores qualificados como “comerciantes, industriais ou produtores”. A respeito, é límpido e claro que o ICMS veiculado pela redação originária do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Lei Maior – a qual entendemos que deve prevalecer –, é um imposto de natureza mercantil, tendo como destinatários, portanto, as mesmas categorias de pessoas sujeitas ao ICMS interno.

Além disso, a par das discussões de caráter principiológico, MARCELO VIANA SALOMÃO, interpretando a expressão “(...) *ainda que não seja contribuinte habitual do imposto (...)*”, contida no artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, afirma que nada teria mudado com o advento da Emenda Constitucional nº. 33/2001. Isso porque, para ele, a regra constitucional em questão determina que só podem ser obrigados ao ICMS-importação os “contribuintes”, ainda que não sejam habituais, sendo que, “(...) *para ser um contribuinte não habitual deve-se ser, obrigatoriamente, contribuinte*”³⁹⁵.

Acompanham esse raciocínio NORBERTO BARUFFALDI, SEBASTIÃO VENTURA PEREIRA DA PAIXÃO JÚNIOR e JOÃO FRAZÃO DE MEDEIROS LIMA³⁹⁶. Vejamos as palavras deste último:

³⁹⁴ ICMS, *op. cit.*, p. 68-69.

³⁹⁵ O ICMS nas Importações Feitas por Leasing Internacional, *op. cit.*, p. 229.

³⁹⁶ NORBERTO BARUFFALDI e SEBASTIÃO VENTURA PEREIRA DA PAIXÃO JÚNIOR, A Emenda..., *op. cit.*, p. 31. JOÃO FRAZÃO DE MEDEIROS LIMA, A Inconstitucionalidade..., *op. cit.*, p. 314.

Ora, o uso do adjetivo “habitual” determina o entendimento de que o ICMS, para ser exigido de uma pessoa – física ou jurídica – que importar alguma coisa do exterior, essa pessoa tem de ‘ser contribuinte desse imposto, ainda que não seja um contribuinte habitual, mas não dá direito ao Estado de exigir o ICMS, na importação, de quem não é contribuinte, como no caso de uma pessoa que não exerce nenhuma atividade que possa transformá-la em contribuinte do ICMS’.³⁹⁷

Como todo o respeito, pensamos que esse argumento encontra certa dificuldade, haja vista de que cria a figura híbrida do “contribuinte não habitual” ou “contribuinte esporádico”, a qual pode gerar um grave conflito, no campo do ICMS, especialmente com o atributo da habitualidade aplicado à atividade comercial. Isso porque, para ser destinatário constitucional do ICMS, a pessoa deve exercer o comércio com habitualidade; caso sua atividade se torne esporádica ou não habitual, acaba por escapar ao campo de incidência do imposto.

Nessa esteira, não se quer afirmar que, para ser habitual, a atividade deve prolongar-se, ininterruptamente, por todos os doze meses do ano. É perfeitamente possível a figura do “comerciante de artigos de época”, ou “sazonal”. No entanto, ele se reveste da mesma condição de destinatário constitucional do ICMS de que goza o comerciante que não fecha suas portas em momento algum.

A par desses debates, concordamos num ponto: não-destinatários constitucionais do ICMS não podem ser obrigados ao pagamento do ICMS-importação, por força de diversas regras e princípios constitucionais, inclusive mandamentos intocáveis pelas competências de reforma, com destaque aos Princípios da Capacidade Contributiva, da Igualdade, do Não-confisco e da Segurança Jurídica.

No mais, ficam aqui novamente registradas todas as razões já anteriormente esposadas, pelas quais se entende inconstitucional a nova redação do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, conferida pela Emenda nº. 33/2001.

Todavia, a prevalecer a “nova” redação da alínea “a”, do inciso IX, do § 2º, do artigo 155, da Carta Magna, toda e qualquer pessoa, natural ou jurídica, praticante ou não da mercancia, que promova a importação de bens do exterior, pode figurar como sujeito passivo do ICMS sobre as importações.

³⁹⁷ *Idem.*

Com o devido respeito às posições em contrário, não é esse o nosso entendimento, devendo predominar a redação originária do artigo 155, § 2º, IX, “a”, permanecendo como destinatários constitucionais do ICMS sobre as importações somente os comerciantes, industriais e produtores, ou seja, aqueles que exercem a mercancia como atividade habitual, na qualidade de importadores.

Conseqüentemente, sendo inconstitucional a “atual” alínea “a”, do inciso IX, do § 2º, do artigo 155, da Carta Magna, também eivado de inconstitucionalidade o artigo 4º, parágrafo único, I, da Lei Complementar nº. 87/1996, com a redação dada pela Lei Complementar nº. 114/2002, assim como as regras estaduais e distritais que disponham em igual sentido³⁹⁸.

6.1.2.3. As Espécies de Importação e a Sujeição Passiva

Como já dito no item 5.1.2.4, páginas 117-119, existem três modalidades de importação: a) por conta própria; b) por encomenda ou conta e risco; e c) por conta e ordem. Nesse sentido, VALERIA ZOTELLI aprofunda a questão da sujeição passiva, analisando-a sob o enfoque das três espécies de importação.

Muito bem, quanto às duas primeiras, não existem muitas divergências, sendo o sujeito passivo o próprio importador, haja vista de que importa em nome próprio, assumindo todas as obrigações inerentes ao fato da importação. A maior dúvida surge quanto à última, em que a pessoa que importa atua como simples intermediária entre o exportador estrangeiro e o verdadeiro adquirente, localizado no Brasil, realizando a importação, pois, em nome deste. Nesses casos, segundo a autora, a “importadora” é uma mera prestadora de serviços, sendo o adquirente o verdadeiro importador, haja vista de que realizou toda a negociação para compra de bens no exterior, tendo apenas contratado uma intermediária para efetuar a operação de entrada de tais bens em território nacional³⁹⁹.

³⁹⁸ “Art. 4º (...)

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;”

³⁹⁹ ICMS..., *op. cit.*, p. 94-95.

Como dito acima, o sujeito passivo do ICMS sobre as importações deve ser o destinatário jurídico dos bens importados, isto é, aquele que efetivamente realizou a importação, seja para uso do estabelecimento comercial, seja para posterior revenda. Por isso, não é sujeito passivo do imposto aquele que promoveu importação em nome de outrem, apenas como intermediário, haja vista não ser o destinatário jurídico das mercadorias ou bens importados, qualidade que cabe ao adquirente em nome de quem foi realizada a importação.

Resume bem essas idéias o seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, no julgamento do Recurso Extraordinário nº. 299.079, pelo Supremo Tribunal Federal:

(...) independentemente do local onde haja ocorrido, na prática, o desembarque da mercadoria, e, conseqüentemente, o seu desembaraço aduaneiro, deve ser considerado sujeito ativo do ICMS na importação o Estado de domicílio do estabelecimento destinatário da mercadoria. É dizer: o estabelecimento do importador, considerado este o destinatário jurídico do produto da importação.⁴⁰⁰

Na mesma linha de raciocínio é o pensamento de BETINA TREIGER GRUPENMACHER:

Sendo certo que a empresa que é contratada para realizar o despacho aduaneiro não pratica operação mercantil, mas prestação de serviço, não se lhe admite a cobrança do ICMS relativo à importação da qual é mera intermediária, já que na importação “por conta e ordem” a comercial importadora não emprega recursos nem mesmo realiza o contrato de câmbio, apenas “viabiliza” a operação, indicando, expressamente, na Declaração de Importação, quem é o importador, o qual é o devedor dos tributos incidentes sobre a operação.

Nas operações por conta e ordem de terceiro, a *trading* atua como mera prestadora de serviços, o que a afasta da categoria de contribuinte do imposto (do ICMS) (esclarecemos nos parênteses)⁴⁰¹.

Essas idéias vêm a corroborar o que foi defendido no presente item: que o destinatário constitucional do ICMS-importação é justamente o importador, ou seja, aquele que realizou a operação de importação, desde que detenha, é claro, as qualidades de comerciante, industrial ou produtor. Por isso mesmo, o sujeito passivo

⁴⁰⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RExt nº. 299.079, Relator: Ministro Carlos Britto, Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 01.nov.2008.

⁴⁰¹ O ICMS..., *op. cit.*, p. 21.

do imposto, nas importações por conta e ordem, não é a pessoa que realizou a entrada dos bens no território nacional, mas o adquirente, já que este é o verdadeiro importador, vale dizer, o real destinatário jurídico dos bens importados, em nome de quem é realizada a importação. Aquela pessoa, ao contrário, é mera prestadora de serviços, atuando como intermediária, não podendo, pois, ser sujeito passivo do ICMS sobre as importações⁴⁰².

Vencido o tópico acerca do critério pessoal, passemos, finalmente, às reflexões referentes ao critério quantitativo.

6.2. Critério Quantitativo

6.2.1. Base de Cálculo

6.2.1.1. Generalidades: o Binômio Hipótese Tributária e Base de Cálculo – A Base de Cálculo do ICMS sobre as Importações

Com esteio nas premissas fixadas nos primeiros capítulos, de que a base de cálculo deve ter ligação umbilical com o fato descrito pela hipótese de incidência, representando sua medida econômica exata, e considerando que o critério material possível do ICMS-importação tem como núcleo o verbo “importar”, sua base de cálculo não poderia ser outra senão o valor correspondente à operação de importação⁴⁰³.

Para ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, o sentido de “valor da operação” corresponderia ao do preço da mercadoria ou do bem importado,

⁴⁰² Em sentido contrário são as opiniões de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO – O ICMS na Importação por Encomenda, e por Conta e Ordem de Terceiros. Titularidade do Tributo e Crédito do Imposto, *in* VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (Coord.), **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, v. 12 p. 316, 324-328 – e HELENO TAVEIRA TÔRRES, Importações Diretas, por Encomenda e por Conta e Ordem, Aplicação do AVA, IPI e PIS/Cofins, do ICMS e de Medidas Sancionatórias, *in* VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (Coord.), **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, v. 12, p. 217-218 –, que entendem ser irrelevante a espécie de importação para definir o sujeito passivo do imposto em tela, sendo ele sempre o responsável pela importação, seja em nome de quem ela foi promovida. Com o devido respeito a esses ilustres autores, mantemos a posição acima manifestada.

⁴⁰³ Conforme leciona CLÉLIO CHIESA, ICMS Incidente..., *op. cit.*, p. 29, 31-32.

excluindo-se da base de cálculo do ICMS sobre as importações quaisquer outras grandezas⁴⁰⁴.

Data vênia, ousamos discordar desse posicionamento, haja vista de que, em regra, o preço da mercadoria ou do bem importado não é a única grandeza que compõe o valor da operação de importação. A princípio, agregam-se à base de cálculo do ICMS-importação todos os montantes que, além do preço do bem, contribuam para compor o valor da operação de importação, desde que, é claro, representem índices de capacidade contributiva para o ICMS-importação, e que não estejam sujeitos a campos de incidência de outros impostos.

Com efeito, já foi dito anteriormente que se a base de cálculo for composta por grandezas estranhas à hipótese de incidência tributária, acabará por infirmá-la. Trata-se, conforme lição de CLÉLIO CHIESA, de diretriz constitucional inafastável, que orienta o contexto do sistema constitucional tributário⁴⁰⁵.

A respeito do assunto, é claro JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, ao defender a exclusão, da base de cálculo do ICMS-importação, de todos os elementos que não dizem respeito ao valor da operação de importação, tais como seguros, multas, juros, indenizações e outros tributos⁴⁰⁶.

No entanto, apesar dessas balizas fundamentais, instituídas pela Constituição, a Lei Complementar nº. 87/1996, em seu artigo 13, V, determinou o seguinte:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

V – na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;
- b) imposto de importação;
- c) imposto sobre produtos industrializados;
- d) imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer despesas aduaneiras;⁴⁰⁷

⁴⁰⁴ **ICMS:**..., *op. cit.*, p. 188.

⁴⁰⁵ ICMS Incidente..., *op. cit.*, p. 31-32.

⁴⁰⁶ **A Importação**..., *op. cit.*, p. 145-147.

⁴⁰⁷ A alínea “e” teve sua redação modificada pela Lei Complementar nº. 114/2002, passando a constar da seguinte forma: “e) *quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras*,”

Por sua vez, dispõe de modo idêntico o artigo 6º, V, da Lei nº. 11.580/1996, do Estado do Paraná, também olvidando as diretrizes constitucionais.

Nesses termos, os dispositivos legais acima citados, que determinam a inclusão, na base de cálculo do ICMS-importação, de elementos estranhos à sua hipótese, padecem de irremissível inconstitucionalidade. São os casos das alíneas “b”, “c”, “d” e “e”.

Primeiramente, acerca da inclusão de tributos na base de cálculo do ICMS, é clara a lição de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

Inexiste respaldo jurídico para considerar os mencionados tributos federais no cálculo do ICMS, uma vez que este imposto só poderia ser calculado sobre o valor da operação mercantil, (...), sendo inadmissível a agregação de valores que não se contêm no pacto comercial.⁴⁰⁸

Ora, conforme já estudado no Capítulo 2 da presente dissertação, se a base de cálculo não representar a expressão econômica exata do fato descrito pela respectiva hipótese tributária, certamente violará o Princípio da Capacidade Contributiva, por compreender elementos não considerados pela Constituição como manifestações de riqueza, para fins de incidência tributária.

Nessa esteira, a inclusão de impostos, taxas e contribuições – como o imposto sobre produtos industrializados, imposto de importação, COFINS, PIS e CIDE –, na base de cálculo do ICMS sobre as importações, representa total desvirtuamento de sua natureza, bem como a subversão dos princípios da Capacidade Contributiva e da Segurança Jurídica. Isso porque, os valores devidos a título de tributos representam grandezas estranhas ao critério material do ICMS sobre as importações, sendo provenientes de obrigações legais, não podendo, por imperativo constitucional, compor sua base de cálculo.

Repita-se, não existe, no ordenamento constitucional, a figura do “imposto sobre outros tributos”, tendo em vista ser o imposto, nos termos do artigo 16 do Código Tributário Nacional, uma espécie tributária que tem por objeto comportamentos que denotem manifestações de riqueza juridicamente qualificadas, desvinculados de qualquer atuação estatal, jamais obrigações *ex lege* relativas ao pagamento de outros tributos.

⁴⁰⁸ **A Importação...**, *op. cit.*, p. 147.

Assim, por mais que, economicamente falando, os valores devidos a título de tributo acabem agregando-se ao valor da operação de importação, não podem compor a base de cálculo do ICMS-importação, haja vista de que não representam, para fins de incidência desse imposto, manifestação objetiva de capacidade contributiva.

A respeito do tema, vejamos a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça:

Recurso especial. Taxa de armazenagem e capatazia. ICMS. Não se incluem na base de cálculo do ICMS as taxas de armazenagem e capatazia. Decisão impugnada que julgou válido ato local, mas contestado em face da lei federal. Recurso conhecido pela letra *b* e provido.⁴⁰⁹

De sua vez, também inalcançáveis pelo imposto em tela os prêmios de seguro, juros e valores relativos à flutuação cambial, previstos em contrato de câmbio, uma vez que não integram a operação de importação, mas sim operação completamente distinta, de natureza financeira, sujeita, pois, aos campos de incidência dos Impostos sobre Operações de Seguro, de Crédito e de Câmbio, vulgarmente denominados de “IOF”, de competência federal, previstos no artigo 153, V, da Lei Maior.

A exemplo, vejamos a posição do Superior Tribunal de Justiça acerca da inclusão de juros de cartão de crédito na base de cálculo do ICMS:

Tributário. ICMS. Base de cálculo. Vendas com cartão de crédito. Exclusão dos encargos relativos ao financiamento. Operação distinta da que enseja a cobrança do imposto em tela. – Consoante proclamado em precedentes da egrégia turma, não se incluem na base de cálculo do ICMS, nas compras efetuadas com cartão de crédito, os encargos referentes ao financiamento do preço. – Recurso provido.⁴¹⁰

Da mesma forma, não podem ser incluídos na base de cálculo do ICMS-importação os valores devidos a título de frete, quando realizado onerosamente por terceiros. E isso porque, trata-se de hipótese sujeita ao ICMS interno sobre serviços

⁴⁰⁹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp nº. 77.694, Relator: Ministro José de Jesus Filho, Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em: 01.nov.2008.

⁴¹⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp nº. 67.947, Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha, Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em: 01.nov.2008.

de transporte, ou, caso não haja deslocamento em âmbito intermunicipal ou interestadual, ao Imposto sobre Serviços.

Por outro lado, não há como excluir da base de cálculo do ICMS-importação as despesas portuárias, aduaneiras e de depósito, uma vez que integrantes dos custos da operação de importação.

Em suma, a inclusão de quaisquer quantias, na base de cálculo do ICMS sobre as importações, que não representem elementos da operação de importação, acabará inevitavelmente por desnaturar o tributo. Com efeito, nas palavras de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *“(...) mudando-se a base de cálculo possível do tributo, fatalmente acaba-se por instituir exação diversa daquela que a pessoa política é competente para criar, nos termos da Carta Suprema” (sic)*⁴¹¹.

Assim, resta claro que a base de cálculo do ICMS sobre as importações deve ser o valor da operação de importação, excluindo-se todas as parcelas que sejam estranhas a tal fato.

6.2.1.2. O Artigo 155, § 2º, XII, “i” e a Base de Cálculo “Por Dentro” do ICMS sobre as Importações

Como se sabe, a Emenda Constitucional nº. 33/2001, além de criar o “novo” ICMS-Importação, também teve o condão de acrescentar a alínea “i” ao inciso XII, do § 2º, do artigo 155, da Constituição, assim transcrita:

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Em vista dessa regra, o legislador apressou-se em modificar o artigo 13, § 1º, da Lei Complementar nº. 87/1996, através da Lei Complementar nº. 114/2002, nos seguintes termos:

⁴¹¹ ICMS, *op. cit.*, p. 215.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; (base de cálculo por dentro)⁴¹²

Pois bem, em princípio, parece que esse novo dispositivo constitucional representaria uma aplicação específica do artigo 146, III, “a”, também da Lei Maior, que, segundo boa parte da doutrina, atribuiria à Lei Complementar o mister de estabelecer normas gerais em matéria de Direito Tributário, especialmente sobre definição dos “fatos geradores”, “bases de cálculo” e “contribuintes” dos impostos discriminados na Constituição.

No entanto, conforme discorre JOSÉ ROBERTO VIEIRA, a interpretação sistemática do Texto Magno revela-nos que a Lei Complementar Tributária consiste, na verdade, em um “(...) **veículo de normas gerais em matéria de legislação tributária, cingindo-se aos limites do dispor sobre conflitos de competência e do regular limitações constitucionais ao poder de tributar** (...)”⁴¹³. Realmente, admitir que a Lei Complementar tenha a função de construir/definir a estrutura dos tributos, para que então sejam instituídos pelas pessoas políticas competentes, significa abrir as portas para invasões federais nas esferas de competência tributária alheias, gerando, pois, enorme perigo de violação ao Princípio Federativo⁴¹⁴.

Nesse prisma, os arquétipos fundamentais da maioria dos tributos e alguns de seus respectivos critérios – possíveis – já se encontram bem delimitados pela Constituição, não cabendo, portanto, tal tarefa ao legislador complementar. Dito de outro modo, segundo o magistério de CLÉLIO CHIESA, o Texto Supremo jamais teria estruturado de forma tão detalhada as espécies e subespécies tributárias, para, “(...) *num ato insano* (...)”, outorgar tal função ao legislador complementar⁴¹⁵.

Assim sendo, à lei complementar não é dado definir tributos e seus critérios, haja vista de que muitos deles já estão delineados pela Constituição, devendo-se limitar à dupla função de dispor sobre conflitos de competência e de regular

⁴¹² Esclarecemos nos parênteses.

⁴¹³ **A Regra-Matriz**..., *op. cit.*, p. 91-94.

⁴¹⁴ Também pensam dessa forma CLÉLIO CHIESA – O ICMS Incidente..., *op. cit.*, p. 22-31 –; PAULO DE BARROS CARVALHO – A Lei Complementar e a Experiência Brasileira, **Revista de Direito Tributário**, n. 81, p. 167 –; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso**..., *op. cit.*, p. 804 –; MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES – **Normas Gerais de Direito Tributário**, p. 105 –, entre outros.

⁴¹⁵ O ICMS Incidente..., *op. cit.*, p. 28.

limitações constitucionais ao exercício das competências tributárias. Por isso tal espécie legislativa não é livre para dispor acerca da base de cálculo do ICMS, especialmente se for para afrontar a estrutura principiológica do Texto Maior⁴¹⁶.

Nesse diapasão, ainda que assim não o fosse, uma coisa é certa: o legislador, seja complementar ou ordinário, deve manter-se fiel às diretrizes fundamentais fixadas pelo Texto Maior, principalmente à exigência basilar, e intocável por Emenda Constitucional, de que a base de cálculo deve representar uma medida exata do fato descrito pela hipótese tributária.

Dessarte, não podem, nem Emenda Constitucional, muito menos os legisladores infraconstitucionais, inclusive o complementar, dispor no sentido de incluir na base de cálculo do ICMS-importação o montante relativo ao próprio imposto.

A respeito, ROQUE ANTONIO CARRAZZA já se manifestou pela inconstitucionalidade da “base de cálculo por dentro” do ICMS, referindo tratar-se de um desvirtuamento da regra-matriz de incidência do imposto, além de frontal violação ao Princípio da Capacidade Contributiva. E não bastasse isso, provoca também o aumento indevido, por via reflexa, de suas alíquotas⁴¹⁷.

Por sua vez, para EDUARDO BOTTALLO, a “permissão” veiculada pelo artigo 155, § 2º, XII, “i”, da Constituição, incluído pela Emenda nº. 33/2001, acaba por instituir um novo imposto, “(...) fundamentado no fato econômico de ‘pagar imposto’(...)”, o qual, evidentemente, não guarda relação de conformidade com a Constituição⁴¹⁸.

Nesses termos, pensamos que não existe, em nosso Sistema Constitucional Tributário, qualquer possibilidade de criação da figura do “imposto sobre ele próprio”. Por essa razão, é inconcebível que a base de cálculo do ICMS sobre as importações seja integrada pelo valor do próprio imposto.

⁴¹⁶ Em verdade, como leciona JOSÉ ROBERTO VIEIRA – Denúncia Espontânea..., *op. cit.*, p. 402, mais adequado seria denominar a tese em referência de “unifuncional”, haja vista de que, em verdade, defende que a função da lei complementar tributária seria apenas uma: “estabelecer normas gerais em matéria de direito tributário”, para o fim de dispor sobre conflitos de competência e de regular limitações constitucionais às competências tributárias.

⁴¹⁷ **ICMS**, *op. cit.*, p. 217-219. Discorrendo acerca do ICM, ALCIDES JORGE COSTA – **ICM na Constituição e na Lei Complementar**, p. 158 –, já criticava a inclusão do imposto em sua própria base de cálculo.

⁴¹⁸ A Importação..., *op. cit.*, p. 392.

É no mesmo sentido a doutrina de CLÉLIO CHIESA, que pode ser sintetizada no seguinte trecho:

Com efeito, a nosso ver, a Emenda nº 33/2001, não poderia ter inserido a alínea *i*, ao inciso XII, § 2º, do art. 150, da Constituição Federal, impondo que os Estados-membros e Distrito Federal incluam na base de cálculo do ICMS-importação o valor do próprio imposto, pois ao fazer isso acutilou direitos e garantias constitucionais que não podem ser amesquinados nem mesmo por meio de emenda.⁴¹⁹

Em sentido contrário, ROGÉRIO PIRES DA SILVA entende que a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo “(...) *não parece ofender os princípios constitucionais tributários (...)*”, apenas admitindo a ocorrência de uma multiplicação da carga tributária⁴²⁰.

Na mesma linha, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, em uma análise inicial sobre a questão, entendeu que, com o advento da Emenda Constitucional nº. 33/2001, e a inclusão da alínea “i” no inciso XII, do § 2º, do artigo 155, da Constituição, seria cogitável a inclusão do montante do próprio ICMS em sua base de cálculo, desde que realizada por meio de Lei Complementar⁴²¹.

O Supremo Tribunal Federal também se manifestou nesse sentido, conforme se extrai da seguinte ementa:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ENERGIA ELÉTRICA - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DO PRÓPRIO VALOR. Na dicção da ilustrada maioria, entendimento em relação ao qual guardo reservas, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é calculado com a integração do valor dele resultante. Precedente: Recurso Extraordinário nº 212.209-2/RS, por mim relatado no âmbito do Plenário, e julgado em 23 de junho de 1999, havendo sido designado Redator para o acórdão o Ministro Nelson Jobim.⁴²²

⁴¹⁹ ICMS Incidente..., *op. cit.*, p. 33.

⁴²⁰ A Inclusão do ICMS na sua Própria Base de Cálculo em Operações de Importação (Emenda Constitucional nº 33/01), **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 85, p. 121.

⁴²¹ **A Importação...**, *op. cit.*, p. 147.

⁴²² BRASIL, Supremo Tribunal Federal, REExt nº. 254.202, Relator: Ministro Marco Aurélio, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 01.nov.2008.

Com o devido respeito, tal posição infringe diversas diretrizes constitucionais intocáveis, implicando em um total desvirtuamento do ICMS e do ICMS-Importação.

Ora, há muito tempo, autores do quilate de ALFREDO AUGUSTO BECKER, GERALDO ATALIBA e PAULO DE BARROS CARVALHO deixaram claro que a base de cálculo é o dado fundamental para apuração da verdadeira natureza jurídica dos tributos, devendo, pois, representar uma medida econômica exata da hipótese de incidência⁴²³.

Assim, não se pode admitir, na Ciência do Direito, posições no sentido de que a base de cálculo do ICMS possa ser integrada pelo valor do próprio imposto, e, ainda, por grandezas que sequer dizem respeito ao valor das operações de circulação de mercadorias ou de importação.

Repita-se, nos dizeres de EDUARDO BOTTALLO,

(...) a base de cálculo é a verdadeira ‘prova real’ a confirmar se a hipótese de incidência descrita pelo legislador está conforme os limites da competência tributária que lhe foi outorgada pela Constituição.⁴²⁴

Desse modo, repita-se, deve representar o índice econômico exato do fato descrito pela hipótese tributária – no caso do ICMS-importação, o valor da operação de importação.

Por conseguinte, pensa-se que a alínea “i”, do inciso XII, do § 2º, do artigo 155, da Constituição – acrescentada pela Emenda Constitucional nº. 33/2001 – é inconstitucional, haja vista de que, destoando do Sistema Constitucional Tributário e dos princípios que o orientam – especialmente os da Capacidade Contributiva, Segurança Jurídica, Não-Confisco e o que resguarda a Propriedade –, procurou autorizar a sobreposição da base de cálculo do ICMS, permitindo a incidência do imposto sobre ele próprio. Além de gerar “(...) um caso típico de ‘bis in idem’, que nosso ordenamento constitucional absolutamente não abona”⁴²⁵.

⁴²³ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 298; GERALDO ATALIBA, **Hipótese...**, p. 108 *et seq.*; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 328.

⁴²⁴ A Importação..., *op. cit.*, p. 393.

⁴²⁵ CLÉLIO CHIESA, O ICMS..., *op. cit.*, p. 29.

Em suma, cuida-se de expediente que, muito embora atenda às comodidades arrecadatórias, não se sustenta diante do contexto constitucional e das cláusulas pétreas, ainda que veiculado por emenda constitucional.

Sendo assim, todos os dispositivos de lei infraconstitucionais que disponham no sentido de integrar a base de cálculo do ICMS com o montante do próprio imposto desrespeitam a Lei Maior, devendo, pois, ser expurgados do sistema, ainda que editados sob a égide do artigo 155, § 2º, XII, “i”, da Constituição.

Portanto, em síntese conclusiva, repita-se: a única base de cálculo possível do ICMS sobre as importações é o valor da operação de importação.

6.2.2. Alíquota

Relativamente à alíquota do ICMS sobre as importações, pouco resta a dizer além do que já foi analisado por ocasião do item 3.3.2.2, páginas 86-89. Isso porque, a alíquota é um dado aritmético previamente previsto em lei, e que independe da incidência normativa para que seja especificado.

No entanto, é digno de nota o Princípio da Seletividade, já tratado anteriormente, o qual determina que as alíquotas do ICMS devem ser graduadas de acordo com o grau de essencialidade das mercadorias e dos bens tributados, sob pena de quebra dos princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva.

Infelizmente, observamos, na realidade, muitas distorções na aplicação desse princípio. Tome-se como exemplo a Lei Paranaense de nº. 11.580/1996, com alterações pela Lei nº. 16.016/2008, que, em seu artigo 14, IV, “a” e V, “a”, fixa uma alíquota de 28% (vinte e oito por cento) sobre a gasolina, e de 29% (vinte e nove por cento), sobre a energia elétrica, respectivamente, apesar de tais bens serem de primeira necessidade. Em contraposição, fixa, em seu artigo 14, II, “a”, uma alíquota menor, de 12% (doze por cento) sobre canetas tinteiro.

Certamente, a tributação de gêneros de primeira necessidade a alíquotas elevadas, tais como combustíveis e energia elétrica, viola frontalmente o artigo 155, § 2º, III, da Constituição, servindo apenas para fins de comodidade arrecadatória, assim como tantos outros dispositivos de leis tributárias, que, muito embora estejam obrigando os cidadãos, não se sustentam diante do Sistema Constitucional Tributário.

CONCLUSÕES

Com base nas premissas fixadas nos dois primeiros capítulos da presente dissertação, sobretudo na da sistematicidade do Direito e na da supremacia da Constituição, bem como na estrutura atribuída à norma jurídica tributária – ou regra-matriz de incidência tributária – e nas características do Sistema Constitucional Tributário, passamos às seguintes conclusões:

Inicialmente, de acordo com a redação originária do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, a regra-matriz de incidência do ICMS sobre as importações pode ser desenhada da seguinte forma:

1) Hipótese Tributária:

Critério Material: **importar mercadorias ou bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento**. Nesses termos, conclui-se que o ICMS sobre as importações foi revestido de caráter essencialmente mercantil, próprio do subsistema constitucional do ICMS, construído pelo legislador constitucional originário, não sendo, pois, um mero adicional estadual do imposto de importação federal. Por esses mesmos motivos, não poderia incidir sobre importações de bens destinadas a uso próprio;

Critério Temporal: **momento da entrada jurídica da mercadoria ou do bem importado no estabelecimento do importador**. Trata-se de diretriz constitucional expressa, constante do artigo 155, § 2º, IX, “a”. Afasta-se, portanto, como critério temporal do ICMS-importação, o desembaraço aduaneiro, eis que anterior à entrada das mercadorias e bens no estabelecimento do importador;

Critério Espacial: **local em que se situa o estabelecimento do destinatário do bem importado (importador)**. Essa conclusão decorre da diretriz constitucional expressa que fixa como critério temporal do ICMS-importação o momento da entrada das mercadorias importadas no estabelecimento do importador, em conjunto com o disposto no artigo 11, I, “d”, da Lei-Complementar nº. 87/1996. Essa solução garante perfeita consonância entre os critérios da hipótese de incidência do imposto em exame. Dentro desse contexto, “destinatário” é a pessoa que realiza a importação, vale dizer, o importador, e não o “destinatário final” das mercadorias ou bens importados. Por outro lado, para o critério espacial do ICMS-Importação, o que realmente interessa é a entrada jurídica dos bens no estabelecimento do importador, ainda que sob a modalidade da tradição ficta. De fato, eleger o critério espacial do

imposto em tela como sendo o local do estabelecimento em que ocorra apenas a entrada física do bem é incompatível com seu critério material, eis que a materialização do respectivo fato jurídico tributário pressupõe a entrada jurídica dos bens importados no estabelecimento do importador.

2) Conseqüente Normativo:

Critério Pessoal:

Sujeito Ativo: **Estado, ou Distrito Federal, em que esteja localizado o estabelecimento do Importador, ou outra pessoa posta nessa condição por lei competente.** Não pode ser eleito como sujeito ativo do imposto o Estado em que ocorrer o desembaraço aduaneiro, tampouco o da localização do destinatário final das mercadorias ou dos bens importados, em caso de revenda dos bens por parte do importador. Trata-se de comando constitucional expresso, que afirma caber o imposto “(...) *ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria (...)*”.

Sujeito Passivo: **comerciantes, industriais e produtores**, na qualidade de **importadores**. Incluem-se nessa categoria tanto pessoas jurídicas quanto naturais, desde que praticantes da mercancia com profissionalismo, habitualidade e fito de lucro. Nesse prisma, a palavra “estabelecimento” refere-se à “empresa” – atividade empresarial organizada – e não a “pessoa jurídica”. Por esses motivos, pessoas não estabelecidas não poderiam figurar como sujeitos passivos do ICMS-importação;

Critério Quantitativo:

Base de Cálculo: **valor da operação de importação**, excluindo-se grandezas estranhas à materialidade do imposto, como juros, prêmios de seguro, valores relativos à flutuação cambial, fretes realizados por terceiros, bem como outros tributos, sob pena de violação a diversos princípios constitucionais, tais como o da Capacidade Contributiva. Pelos mesmos motivos, repudia-se a chamada “base de cálculo por dentro” do ICMS-importação;

Alíquota: **percentagem da base de cálculo estabelecida em lei competente.** Deve-se respeitar, aqui, o Princípio da Seletividade, que determina que as alíquotas do ICMS devem ser graduadas de acordo

com o grau de essencialidade das mercadorias ou bens objetos da tributação: quanto mais essencial, menor deve ser a alíquota, e vice-versa, sob pena de violação aos Princípios do Não-Confisco, da Capacidade Contributiva e da Igualdade;

Por sua vez, após o advento da Emenda Constitucional nº. 33/2001, edificamos a regra-matriz do ICMS sobre as importações deste modo:

1) Hipótese Tributária:

Critério Material: **Importar bens provenientes do exterior**. Nesse sentido, não pode ser considerado como adicional estadual do imposto de importação federal, haja vista de que seus campos de incidência são distintos: enquanto que o ICMS incidiria, em tese, sobre toda e qualquer espécie de importação, inclusive reimportações de bens de origem nacional, o imposto federal atinge apenas as importações de bens estrangeiros, vale dizer, de origem estrangeira. Mesmo assim, dadas as suas características, o “novo” ICMS-importação desconectou-se do subsistema constitucional do ICMS, tornando-se um novo imposto, com fisionomia totalmente distinta daquela construída pelo legislador constitucional originário, guardando do ICMS apenas o nome;

Critério Temporal: **momento da entrada jurídica da mercadoria ou bem importado no estabelecimento ou no domicílio do importador**. Apesar da profundidade das alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº. 33/2001, não houve qualquer autorização para que o critério temporal fosse deslocado para o momento do desembarque aduaneiro, permanecendo, assim, como sendo o instante em que os bens importados ingressam no estabelecimento, ou no domicílio, do importador. Aliás, essa é uma exigência constitucional expressa do artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição;

Critério Espacial: **local em que se situa o estabelecimento ou o domicílio do destinatário do bem importado (importador)**. Apesar da extensão do critério temporal para efeito de abranger o domicílio, o raciocínio desenvolvido logo acima permanece o mesmo: a condição essencial para que ocorra a incidência é a entrada jurídica dos bens no estabelecimento, ou no domicílio do importador, sendo irrelevantes as circulações meramente físicas. Esse raciocínio, pensamos, assegura a perfeita consonância entre os critérios da hipótese do ICMS-importação;

2) Conseqüente Normativo:

Critério Pessoal:

Sujeito Ativo: **Estado, ou Distrito Federal, em que esteja localizado o estabelecimento ou o domicílio do Importador, ou outra pessoa posta nessa condição por lei competente.** Cuida-se, aqui, de exigência Constitucional explícita;

Sujeito Passivo: **qualquer pessoa**, jurídica ou natural, praticante ou não da mercancia. Nesse diapasão, foram trazidos para o âmbito de incidência do ICMS-importação pessoas que até então eram inalcançáveis por esse tributo;

Critério Quantitativo:

Base de Cálculo: **valor da operação de importação**, excluindo-se grandezas estranhas à materialidade do imposto, como juros, prêmios de seguro, valores relativos à flutuação cambial, fretes realizados por terceiros, bem como outros tributos, sob pena de violação a diversos princípios constitucionais, tais como o da Capacidade Contributiva. Além disso, pelos mesmo motivos, é inconstitucional a chamada “base de cálculo por dentro” do ICMS-importação;

Alíquota: **percentagem da base de cálculo estabelecida em lei competente**, devendo-se respeitar principalmente o Princípio da Seletividade.

Todavia, o “novo” ICMS sobre as importações, introduzido pela Emenda nº. 33/2001, viola uma infinidade de princípios constitucionais, eleitos, pelo legislador constitucional originário, como diretrizes do Sistema Constitucional e do Sistema Constitucional Tributário, razão pela qual o consideramos inconstitucional.

De fato, em um primeiro momento, o tributo em apreço infringe o Princípio da Capacidade Contributiva em sentido subjetivo, haja vista de que, eleva demasiadamente a carga tributária em relação às importações praticadas por quem não é comerciante, industrial ou produtor, que já são oneradas por tantos outros tributos, como o imposto de importação federal, o IPI-importação, os impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e, eventualmente, contribuições sociais incidentes sobre as importações. Por esse motivo, também faz tábua rasa do Princípio do Não-confisco.

Além disso, tem-se que o “novo” ICMS-importação viola os Princípios da Capacidade Contributiva em sentido objetivo e da Igualdade, uma vez que pretende

submeter à mesma carga tributária categorias de pessoas que, ao realizar operações de importação, manifestam índices distintos de capacidade contributiva, quais sejam, os comerciantes e os não-comerciantes. Ora, os comerciantes, ao importar bens, revelam uma capacidade contributiva distinta da dos não-comerciantes, tendo em vista que exercem profissionalmente a mercancia, sob os requisitos da habitualidade e intuito de lucro. Nessa condição, são os únicos que revelam capacidade contributiva específica para efeitos de tributação pelo ICMS-importação.

Ademais, o “novo” ICMS sobre as importações viola o Princípio da Segurança Jurídica, eis que representa a quebra de uma série de certezas que já estavam bem delimitadas, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, e internalizadas pelos cidadãos, ou seja, de que o imposto em tela não poderia incidir sobre importações de bens destinados a uso próprio, vale dizer, promovidas por não-destinatários constitucionais do ICMS.

Realmente, como se pode ter o mínimo de certeza do direito, previsibilidade e confiança na ação estatal, quando, diante de garantia constitucional de não-incidência do ICMS sobre importações para uso próprio, endossada de maneira uníssona pelo Supremo Tribunal Federal, o Congresso Nacional força a aprovação de um imposto esdrúxulo que joga tudo isso por terra, fazendo tábua rasa de princípios e cláusulas imodificáveis de nosso ordenamento jurídico?

De tudo isso, conclui-se que a nova redação da alínea “a”, do inciso IX, do § 2º, do artigo 155, da Carta Magna, conferida pela Emenda Constitucional nº. 33/2001, é inconstitucional, devendo prevalecer, pois, o texto original daquele dispositivo, ou seja, o ICMS sobre as importações tal como edificado pela redação original da Constituição de 1988, cujo critério material possível é **“importar mercadorias ou bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento”**. Com o devido respeito às posições em contrário, não se vislumbra outra solução que garanta a incolumidade do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

Também não pode prosperar a alínea “i”, do inciso XII, do § 2º, do artigo 155, da Constituição, eis que procura autorizar a inclusão, na base de cálculo do ICMS-Importação, dos montantes devidos a título do próprio imposto – “base de cálculo por dentro” –, o que é vedado pelo Sistema Constitucional Tributário, em face sobretudo

do Princípio da Capacidade Contributiva. Assim, melhor sorte não assiste ao artigo 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº. 87/1996.

Em síntese conclusiva, conforme ressaltado ao longo do presente estudo, o direito é um sistema, e, como tal, regido por princípios fundantes, que lhe conferem orientação e unidade, sendo, pois, protegidos contra qualquer espécie de restrição ou limitação, conforme o artigo 60, § 4º, da Constituição. Em razão disso, é inviável qualquer manifestação das competências instituídas no sentido de violar tais diretrizes – no caso concreto, os Princípios da Capacidade Contributiva, da Proibição ao Efeito de Confisco, da Igualdade, da Segurança Jurídica, e, também, da Proteção à Propriedade e da Justiça.

Dentro desse contexto, a interpretação sistemática dos dispositivos integrantes do Sistema Constitucional Tributário não sustenta o “novo” ICMS sobre as importações, inserido pela Emenda Constitucional nº. 33/2001, uma vez que esse imposto viola todos os princípios acima citados, conforme demonstrado ao longo da presente dissertação.

Além disso, e acima de tudo, essa malfadada alteração constitucional ofende profundamente o sentimento de Justiça, presente não apenas na mente dos juristas, mas nas dos cidadãos em geral, que, a despeito de sua impossibilidade técnica de enxergar a relação entre o “novo” ICMS-importação com os princípios constitucionais acima trabalhados, podem sentir, com indignação, mais uma invasão indevida em seu patrimônio, perpetrada na total contramão da história constitucional do ICMS e dos cânones da razoabilidade e da proporcionalidade.

É necessário, pois, que esses ecos de injustiça sejam levados de maneira intransigente ao guardião de nossa Constituição, o Supremo Tribunal Federal, para que ele faça valer os princípios constitucionais aqui invocados, restabelecendo o que é, arriscamos a dizer, um dos sentimentos mais caros ao cidadão, o da certeza do Direito e da Justiça.

É nesse ponto que encerramos, esperançosos de que nosso pensar, e o de tantos outros juristas, aqui citados, que militam contra a injustiça tributária, em nosso país, seja aceito pelo Tribunal Máximo, declarando-se, como defendido, a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº. 33/2001, e, conseqüentemente, do “novo” ICMS sobre as importações.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.
2. AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
3. _____. Ilegalidade da Contribuição Adicional ao SENAI. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 35, jan./mar. 1986, p. 163-172.
4. ANDRADE, André Renato Miranda. **ICMS: Constituição, Direito Comparado, Regra-Matriz de Incidência**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2001.
5. ATALIBA, Geraldo. Princípio da Anterioridade Tributária. *In*: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Cadernos de Altos Estudos do Centro Brasileiro de Direito Tributário**, V. 1. São Paulo: Resenha Tributária e CBDT, 1983.
6. _____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
7. _____. **República e Constituição**. 2. ed. Atualização: Rosolêa Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998.
8. _____ e GIARDINO, Cleber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 25-26, jul./dez. 1983, p. 101-119.
9. _____. ICM: Abatimento Constitucional – Princípio da Não-Cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 29-30, jul./dez. 1984, p. 110-126.
10. ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

11. _____. **Teoria dos Princípios**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
12. BARUFFALDI, Norberto e PAIXÃO JÚNIOR, Sebastião Ventura Pereira da. A Emenda Constitucional nº 33/01 e a Incidência de ICMS sobre Importação de Bens por Pessoa Não-Contribuinte. **Revista de Estudos Tributários**. São Paulo, IOB, n. 39, set./out. 2004, p. 25-35.
13. BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
14. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.
15. BERTI, Flávio de Azambuja. **Federalismo Fiscal e Defesa de Direitos do Contribuinte: Efetividade ou Retórica?** Campinas: Bookseller, 2005.
16. BIELSA, Rafael. **Estudios de Derecho Publico**, V. 2. Buenos Aires: Depalma, 1951.
17. BORGES, José Souto Maior. **A Fixação em Lei Complementar das Alíquotas Máximas do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
18. _____. **Questões Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
19. _____. O Direito como Fenômeno Lingüístico, o Problema de Demarcação da Ciência Jurídica, sua Base Empírica e o Método Hipotético-Dedutivo. **Anuário do Mestrado em Direito**. Recife: Universidade Federal de Pernambuco, n. 4, jan./dez. 1988, p. 11-16.
20. _____. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva, 2005.
21. BOTTALLO, Eduardo. ICMS: A Importação de Bens e a EC nº 33/01. **Repertório IOB de Jurisprudência: tributário e constitucional**. São Paulo: IOB, n. 11, jun. 2003, p. 395-392.

22. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. REExt nº. 203.075. Relator: Ministro Carlos Velloso, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 14/08/2008.
23. _____. REExt nº. 298.630. Relator: Ministro Moreira Alves. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 14/08/2008.
24. _____. REExt nº. 185.789, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 14/08/2008.
25. _____. REExt nº. 191.346, Relator: Ministro Carlos Velloso, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 14/08/2008.
26. _____. REExt nº. 203.075. Relator: Ministro Carlos Velloso, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 15/09/2008.
27. _____. RE-AgR nº. 401.552. Relator: Ministro Eros Grau. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 18/09/2008.
28. _____. REExt nº. 206.069-1. julgado pelo Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 30/10/2008.
29. _____. RE-Agr nº. 553.663. Relator: Ministro Cezar Peluso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 30/10/2008.
30. _____. REExt nº. 299.079. Relator: Ministro Carlos Britto. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 30/10/2008.
31. _____. REExt nº. 254.202. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, Acesso em: 01/11/2008.
32. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRG no AG nº. 343.438. Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em: 30/10/2008.

33. _____. REsp nº. 822.868. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em: 30/10/2008.
34. _____. AgRg nos EDcl no REsp nº. 851386. Relator: Ministro Francisco Falcão. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em: 30/10/2008.
35. _____. AgRg-REsp nº. 798.273. Relator: Ministro Castro Meira. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em: 30/10/2008.
36. _____. REsp nº. 77.694. Relator: Ministro José de Jesus Filho. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em: 01/11/2008.
37. _____. REsp nº. 67.947. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>, Acesso em: 01/11/2008.
38. BRITO, Edvado. ICMS – Sujeito Passivo da Obrigação Tributária Respectiva e Base de Cálculo após a Emenda Constitucional nº 33/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 39-75.
39. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
40. _____. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
41. CARVALHO, Paulo de Barros. **A Regra Matriz do ICM**. Tese (Livre-docência em Direito). Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 1981.
42. _____. **Teoria da Norma Tributária**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
43. _____. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
44. _____. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 5. ed. São Paulo: RT, 2007.

45. _____. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 61, s/d, p. 74-90.
46. CHIESA, Clélio. **ICMS – Sistema Constitucional Tributário, Algumas Inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTR, 1997.
47. _____. O ICMS Incidente na Aquisição de Bens ou Mercadorias Importadas do Exterior e Contratação de Serviços no Exterior – Inovações Introduzidas pela EC 33/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 9-35.
48. _____. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro: Desonerações Nacionais e Imunidades Condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002.
49. COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
50. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.
51. _____ e DERZI, Misabel Abreu Machado. A Emenda Constitucional nº 33/01 e os Princípios da Não-cumulatividade, da Legalidade e da Anterioridade. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 185-206.
52. CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.
53. CORDEIRO NETO, Guilherme. **ICMS: Base de Cálculo à Luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2001.
54. COSTA, Adriano Soares da, **Teoria da Incidência da Norma Jurídica: Crítica ao Realismo Lingüístico de Paulo de Barros Carvalho**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

55. COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na Lei Complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
56. Capacidade Contributiva. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 55, jan./mar. 1991, p. 297-302.
57. COSTA, Eliud José Pinto da. **ICMS Mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
58. COSTA, Rafael Santiago. ICMS/Importação: Entendimento do STF acerca da Legitimidade Ativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 133, out. 2006, p. 88-94.
59. COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
60. DERZI, Misabel Abreu Machado. Família e Tributação: A Vedação Constitucional de se Utilizar o Tributo com Efeito de Confisco. **Revista da Faculdade de Direito da Ufmg**. Belo Horizonte, n. 32, 1989, p. 145-164.
61. _____ e COELHO, Sacha Calmon Navarro. A Emenda Constitucional nº 33/01 e os Princípios da Não-cumulatividade, da Legalidade e da Anterioridade. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 185-206.
62. DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. Tradução: Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
63. ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 3. ed. Tradução: J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, s/d.
64. ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas Gerais de Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

65. _____. ICMS na Importação de Mercadorias e Bens, Alterações Introduzidas pela EC nº 33/01. **Repertório IOB de Jurisprudência: tributário e constitucional**. São Paulo: IOB, n. 16, ago. 2002, p. 628-624.
66. ESTURILHO, Regiane Binhara. **A Seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
67. FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema Tributário Brasileiro: Discriminação de Rendias**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.
68. _____. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed. Atualização: Flavio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
69. FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Tributos sobre o Comércio Exterior. *In*: FREITAS, Vladimir passos de (coord.). **Importação e Exportação no Direito Brasileiro**. São Paulo: RT 2004, p. 38-75.
70. FERRAREZI, Renata Soares Leal. O ICMS na Importação de Bens por Não Contribuintes. **Repertório IOB de Jurisprudência: tributário e constitucional**. São Paulo: IOB, n. 5, mar. 2002, p. 168-165.
71. FOLONI, André Parmo. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Dialética, 2005.
72. FUNARO, Hugo. ICMS – A Questão da Entrada Física da Mercadoria ou Bem no Estabelecimento Importador. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 108, set. 2004, p. 91-104.
73. GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.
74. GOLDSCHMIDT, Fábio Brum. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: RT, 2003.

75. GOMES, Victor, e OLIVEIRA, Júlio M. de. ICMS Devido na Importação – Fundap – Competência Ativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 35, ago. 1998, p. 98-108
76. GRECO, Marco Aurélio e LORENZO, Ana Paola Zonari de. ICMS – Materialidade e Características Constitucionais. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 531-558.
77. GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.
78. _____. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna**. São Paulo: Dialética, 1999.
79. _____. O ICMS na Importação em Nome Próprio, por Encomenda e por Conta de Terceiros. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, V. 12. São Paulo: Dialética, 2008, p. 18-29.
80. HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
81. HORTA, Raul Machado. **Estudos de Direito Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.
82. HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.
83. JARACH, Dino. Estrutura e Elementos da Relação Jurídico Tributária. **Revista de Direito Público**. São Paulo: RT, n. 16, abr./jun. 1971, p. 337-345.
84. JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985.

85. Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1987.
86. LAPATZA, Jose Juan Ferrero. Norma Jurídica y Seguridad Jurídica. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 61, s/d, p. 7-16.
87. LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 2. ed. Tradução: José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.
88. LEITE, Eduardo de Oliveira. **Monografia Jurídica**. 7. ed. São Paulo: RT, 2006.
89. LIMA, João Frazão Medeiros. Os Sujeitos Passivo e Ativo do ICMS nas Operações de Importação (quem paga a quem?). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 77, fev. 2002, p. 57-67.
90. _____. A Inconstitucionalidade da Tributação do ICMS na Importação de Bens por Pessoa Física e a Emenda Constitucional nº 33/01. **Repertório IOB de Jurisprudência: tributário e constitucional**. São Paulo: IOB, n. 9, maio. 2003, p. 316-312.
91. LIPPO, Luiz Fernando e MELO, José Eduardo Soares de. **A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004
92. LOPES FILHO, Juraci Mourão. O ICMS na Importação e a Não-Cumulatividade. **Revista da OAB-CE**. Fortaleza: ABC, n. 6, jul./dez. 2001, p. 115-128.
93. LORENZO, Ana Paola Zonari de e GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Materialidade e Características Constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 531-558
94. MACHADO, Hugo de Brito. IPI na Importação. **Revista Meio Jurídico**. São Paulo: Meio Jurídico, n. 44, abr. 2001, p. 12-17.

95. _____. O ICMS e os bens de uso. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **ICMS, problemas jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 89-104.
96. _____. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.
97. MACHADO, Schubert de Farias. A EC 33 e o ICMS na Importação. *In* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 209-222.
98. MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais: Sistemática, Doutrina e Jurisprudência**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
99. MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS – Comentários à Lei Complementar nº. 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997.
100. _____. **ICMS: Comentários à Legislação Nacional**. São Paulo: Dialética, 2006.
101. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 7. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1961.
102. MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes Aduaneiros Especiais**. São Paulo: IOB, 2002.
103. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: RT, 1978.
104. _____. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
105. _____. Leis Originariamente Inconstitucionais compatíveis com Emenda Constitucional superveniente. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, n. 6, abr./maio/jun. 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com>>, p. 1-17. Acesso em 06/10/2008.

106. MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico (Plano da Existência)**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
107. MELO, José Eduardo Soares de. ICMS na Importação em face da Constituição Federal e da Lei Complementar. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 15, dez. 1996, p. 52-58.
108. _____. **A Importação no Direito Tributário: Impostos, Taxas, Contribuições**. São Paulo: RT, 2003.
109. _____. **ICMS – Teoria e Prática**. 8. ed. Dialética: São Paulo, 2005.
110. _____. O ICMS na Importação por Encomenda, e por Conta e Ordem de Terceiros. Titularidade do Tributo e Crédito do Imposto. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, V. 12. São Paulo: Dialética, 2008, p. 307-328.
111. _____ e LIPPO, Luiz Fernando. **A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
112. _____ e PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
113. MENDONÇA, Christine. O Leasing na importação e o ICMS. *In*: CAMPILONGO, Paulo A. Fernandes (coord.). **ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 28-50.
114. MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
115. MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil: Direito das Coisas**. 36. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

116. MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**, V. 1. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
117. MOSCHETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. Tradução: Juan de Calero Gallego e Rafael Navas Vásques. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
118. MOURA, Caio Roberto Souto de. Processo Administrativo e Recursos no Despacho Aduaneiro. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Importação e Exportação no Direito Brasileiro**. São Paulo: RT, 2004, p. 226-271.
119. NASCIMENTO, Paulo Nelson Lemos Basto. ICMS – Importação de Bens para Uso Próprio e a Emenda Constitucional nº 33/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 86, nov. 2002, p. 103-111.
120. NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de. O ICMS e o “Adicional Estadual do Imposto de Importação”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 86, nov. 2002, p. 13-26.
121. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
122. OLIVEIRA, Júlio M. de e GOMES, Victor. ICMS Devido na Importação – Fundap – Competência Ativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 35, ago. 1998, p. 98-108.
123. PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
124. PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Breves Comentários sobre a Nova Redação do Art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, Introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/01 – Relativo à Importação. **Repertório IOB de Jurisprudência: tributário e constitucional**. São Paulo: IOB, n. 5, mar. 2002, p. 161-158.

125. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda 1 de 1969**, T. II. São Paulo: RT, 1971.
126. _____. **Tratado de Direito Privado. Parte Geral**, T. I. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.
127. REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**, V. 1. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
128. ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **República e Federação no Brasil: Traços Constitucionais da Organização Política Brasileira**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
129. RODRIGUES, Denise Lucena. **A Imunidade como Limitação à Competência Impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995.
130. SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na Importação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
131. _____. O ICMS na Importação após a Emenda Constitucional nº 33/2001. *In* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 141-165.
132. _____. O ICMS nas Importações Feitas por Leasing Internacional. *In*: MELO, Fábio Soares de e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **ICMS: Questões Fundamentais**. São Paulo: MP, 2007, p. 217-236.
133. _____. O ICMS nas Importações. *In*: LUIZ EDUARDO SCHOUERI (coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 351-365.
134. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

135. _____. ICMS-Importação: Perspectiva Dimensível e “Fato Gerador” do Direito ao Crédito. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 102, mar. 2004, p. 62-67.
136. SANTOS FILHO, Roberto Lemos dos. Desembaraço Aduaneiro. Recintos Alfandegados. Regimes Aduaneiros. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Importação e Exportação no Direito Brasileiro**. São Paulo: RT, 2004, p. 76-111.
137. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Fato Gerador do ICMS na Importação de Mercadorias e Bens. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 20, maio 1997, p. 65-69.
138. SILVA, Rogério Pires da. A Inclusão do ICMS na sua Própria Base de Cálculo em Operações de Importação (Emenda Constitucional nº 33/01). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 85, out. 2002, p. 117-123.
139. SOUZA, Hamilton Dias de. **A Estrutura do Imposto de Importação no CTN**. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.
140. TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
141. TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.
142. TÔRRES, Heleno Taveira. Importações Diretas, por Encomenda e por Conta e Ordem, Aplicação do AVA, IPI e PIS/Cofins, do ICMS e de Medidas Sancionatórias. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, V. 12. São Paulo: Dialética, 2008, p. 167-219.
143. TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

144. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Emenda Constitucional nº 33/01 e o ICMS Incidente na Importação de Bens. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 79-92.
145. VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. A Derrotabilidade da Norma Tributária. **Revista Tributária de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, v. 15, n. 77, nov./dez. 2007, p. 121-149.
146. VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.
147. _____. **Medidas Provisórias em Matéria Tributária: As Catilinárias Brasileiras**. Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 1999.
148. _____. A Noção de Sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. Porto Alegre: Síntese, n. 33, 2000, p. 53-64.
149. _____. A Semestralidade do PIS: Favos de Abelha ou Favos de Vespa? **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 83, ago. 2002, p. 88-106.
150. _____. Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: A Insólita Opção Estatal pelo “Viver Perigosamente”. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005.
151. _____. Crédito de IPI Relativo a Operações Anteriores Beneficiadas: Maiô Completo ou Completa Nudez? *In*: E SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 709-740.

152. _____. E, Afinal, a Constituição Cria Tributos!. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira. (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594-641.
153. _____. Denúncia Espontânea e Multa Moratória: Confissão e Crise na “Jurisdição” Administrativa. *In*: GUNTHER, Luiz Eduardo (coord.), **Jurisdição: Crise, Efetividade e Plenitude Institucional**. Curitiba: Juruá, 2008, p. 367-429.
154. VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.
155. XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das Operações Internacionais**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
156. YAMASHITA, Douglas e TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002
157. ZILVETTI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
158. ZOTELLI, Valeria. ICMS nas Importações: Local de Recolhimento. *In* CARAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). **ICMS: Questões Atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 67-98.